

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

Revista do
IBEDAFT



ISSN: 2965-2073
Vol. 10, n. 5 – jul./dez. 2024
Publicação semestral oficial do
Instituto Brasileiro de Estudos de Direito
Administrativo, Financeiro e Tributário – IBEDAFT

**Max
Limonad**

Composição do Conselho Editorial da Revista do IBEDAFT

Presidente: Alberto Shinji Higa
Coordenador Geral: Francisco Pedro Jucá
Subcoordenador-Geral: Renan Clemente Gutierrez
Coordenadores de Direito Administrativo: Alberto Shinji Higa
Coordenador de Direito Financeiro: Kiyoshi Harada
Coordenador de Direito Tributário: Eduardo Marcial Ferreira Jardim
Coordenadora de Direito Constitucional: Maria Cláudia de Carvalho Gallon
Coordenador de Direito Penal: Warley Belo

Membros

Adilson Abreu Dallari	José Mauricio Conti
Antonio Francisco Costa	Marcos Abraham
Dircêo Torrecillas Ramos	Maria Claudia de Carvalho Gallon
Eduardo Marcial Ferreira Jardim	Maria Sylvia Zanella Di Pietro
Elival da Silva Ramos	Mário Ângelo Leitão Frota
Fernando Facury Scaff	Massami Uyeda
Jorge Miranda	Regis Fernandes de Oliveira
José Casalta Nabais	Sydney Sanches
Toshio Mukai	

Corpo de Pareceristas Doutores

Erotilde Ribeiro Dos Santos Minharro
Homero Batista Mateus Da Silva
Lorena De Mello Rezende Colnago
Thais Xavier Ferreira Da Costa

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

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

REVISTA DO IBEDAFT



AUTORES DO VOL. 10

Bruno Nolasco	Jefferson Lucatto Domingues
Bruno Romano	Juarez Arnaldo Fernandes
Danielle Riegermann R. Damião	Kiyoshi Harada
Daniel Biagini Brazão Bartkevicius	Maria Julia Queiroz
Eduardo Marcial Ferreira Jardim	Marilene Talarico M. Rodrigues
Francisco Pedro Jucá	Marcelo Bertozzi De Pinho
Gabriel Lessa Marques da Silva	Matheus Perez Toniolli
Isabella Crispolin Amâncio	Mauro José Silva
Renan Clemente Gutierrez	

**Max
Limonad**
desde 1944

Revista do IBEDAFT: vol. 10, n. 5 / [coordenação Kiyoshi Harada, Francisco Pedro Jucá]

Publicação semestral oficial do Instituto Brasileiro de Estudos de Direito Administrativo, Financeiro e Tributário – IBEDAFT / - São Paulo: Editora Max Limonad, 2025.

Instituto brasileiro de estudos de direito administrativo, financeiro e tributário – IBEDAFT.

Referências bibliográficas.

ISSN Revista Impressa: 2965-2073

1. Direito - Estudo e ensino. 2. Direito administrativo. 3. Direito Financeiro. 4. Direito tributário. I. Harada, Kiyoshi. II. Jucá, Francisco Pedro.

CDD 340

ARTIGOS PARA A REVISTA SEMESTRAL DO IBEDAFT – Vol. XI

Os interessados poderão encaminhar seus artigos endereçados para Kiyoshi Harada: kiyoshi@haradaadvogados.com.br, Francisco Pedro Jucá: francisco.juca@trtsp.jus.br ou Renan Clemente Gutierrez: renan-clemente@hotmail.com obedecidos aos seguintes parâmetros:

1 – Textos de 15 a 20 páginas, em papel A4 em formato Word; fonte Times New Roman; tamanho 12; espaçamento entre linhas = 1,5; recuo à esquerda; notas de rodapé, tamanho 10 utilizando-se a mesma fonte. **Textos em PDF não serão aceitos.**

2 – O Artigo deverá ser inédito e versar sobre temas de Direito Administrativo, Financeiro, Tributário, Constitucional e Penal contendo os seguintes requisitos:

- a) **Título em bilíngue;**
- b) **Abaixo do título o nome do autor com breve currículo no rodapé, além do endereço eletrônico;**
- c) **Resumo em bilíngue;**
- d) **Palavras chaves em bilíngue;**
- e) **Sumário em português mediante utilização de algarismo arábico para enumeração dos itens.**

3 – Os textos não devem conter negritos, sublinhamentos ou sombreamentos, devendo utilizar o itálico quando quiser dar destaque à palavra ou à frase.

4 – O envio de artigo implica cessão de direitos autorais para sua publicação na Revista do Ibedaft com exclusividade ou qualquer outro veículo de sua indicação.

5 – Prazo de entrega dos artigos para compor o Volume XI da Revista: (jan/jun/2025): **31-7-2025.**

SUMÁRIO

Membros da Diretoria e dos Conselhos do IBEDAFT	11
– Diretoria	11
– Conselho Fiscal	11
– Membros do Conselho Superior de Orientação	12
Quadro de associados do IBEDAFT	13
Associados estrangeiros	17
Palavras do Presidente do IBEDAFT	19
<i>Kiyoshi Harada</i>	
Apresentação do Coordenador Geral	21
<i>Francisco Pedro Jucá</i>	
Artigos	
I – Inconstitucionalidade das emendas parlamentares	25
<i>Kiyoshi Harada</i>	
II – A Lei nº 14.873/2024 e o ordenamento jurídico-tributário na compensação de tributos	45
<i>Juarez Arnaldo Fernandes</i>	
III – A pena de perdimento no Direito Aduaneiro Brasileiro: Limites, proporcionalidade e o elemento subjetivo	69
<i>Daniel Biagini Brazão Bartkevicius</i>	
IV – Vedações constitucionais impostas à entrevista de emprego: a liberdade do planejamento familiar e a discriminação da mulher	87
<i>Danielle Riegermann Ramos Damião e Isabella Crispolin Amâncio</i>	

V – Descompassos na seara do Direito Financeiro	113
<i>Eduardo Marcial Ferreira Jardim</i>	
VI – O papel do Direito na (re) construção da sociedade	139
<i>Bruno Nolasco e Maria Julia Queiroz</i>	
VII – Parecer Jurídico sobre apropriação e transparência de crédito acumulado de ICMS	153
<i>Jefferson Lucatto Domingues</i>	
VIII – A indevida cobrança de honorários fixados em CDA pela PGE-SP e pela PGFN em processos de execução fiscal	163
<i>Bruno Romano</i>	
IX – A ilegitimidade da exigência do imposto sobre produtos industrializados no caso de roubo ou furto de mercadorias e a súmula nº 671 do STJ	181
<i>Marilene Talarico Martins Rodrigues</i>	
X – Inconstitucionalidade e desnecessidade de limitação da isenção do Imposto de Renda sobre proventos de aposentadoria de acometidos por moléstia grave	195
<i>Mauro José Silva e Renan Clemente Gutierrez</i>	
XI – A Teoria do Aumento Disfarçado de Vencimentos e o art. 129 da Constituição do Estado de São Paulo	225
<i>Matheus Perez Toniollie e Gabriel Lessa Marques da Silva</i>	
XII – O termo inicial da prescrição intercorrente nas execuções decorrentes de ações de desapropriação direta	243
<i>Marcelo Bertozzi De Pinho</i>	

**XIII – Parlamentarismo: Organização do Poder Governamental e
solução de crises259**

Francisco Pedro Jucá

**XIV – Parecer sobre o pagamento da participação nos resultados –
PR – pelos agentes fiscais de rendas do Estado de São Paulo297**

Kiyoshi Harada e Eduardo Marcial Ferreira Jardim

MEMBROS DA DIRETORIA E DOS CONSELHOS DO IBEDAFT

Quadriênio 2023-2027

Diretoria

Presidente – Kiyoshi Harada

1º Vice-Presidente – Marcelo Campos

2º Vice-Presidente – Marcelo Kiyoshi Harada

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 – Alberto Shinji Higa

2 – Samantha Ribeiro Meyer-Pflug Marques

3 – Marcelo Borlina Pires

Suplentes:

1 – Diógenes de Brito Tavares

2 - Daniel Geoffroy

3 – Aline Aparecida da Silva Tavares

Membros do Conselho Superior de Orientação

- 1 – Adilson Abreu Dallari
- 2 – Antonio Francisco Costa
- 3 – Aurélio Nomura
- 4 – Carlos Augusto Gobbi
- 5 – Cleide Regina Furlani Pompermaier
- 6 – Doris de Miranda Coutinho
- 7 – Elival da Silva Ramos
- 8 – Everardo Maciel
- 9 – Felícia Ayako Harada
- 10 – Fernando Facury Scaff
- 11 – Francisco Pedro Jucá
- 12 – Francisco Rezek
- 13 – Ivette Senise Ferreira
- 14 – José Maurício Conti
- 15 – Licurgo Joseph Mourão de Oliveira
- 16 – Marcos da Costa
- 17 – Maria Sylvia Zanella Di Pietro
- 18 – Marilene Talarico Martins Rodrigues
- 19 – Massami Uyeda
- 20 – Paulo de Barros Carvalho
- 21 – Regis Fernandes de Oliveira
- 22 – Renan Clemente Gutierrez
- 23 – Roque Antonio Carraza
- 24 – Ruy Martins Altenfelder Silva
- 25 – Sydney Sanches

Quadro de associados do IBEDAFT

Lista numérica de associados do IBEDAFT

1. Adilson Abreu Dallari
2. Agostinho Toffoli Tavolaro
3. Alberto Shinji Higa
4. Alfredo Portinari Greggio Lucente Maranca
5. Aline Aparecida da Silva Tavares
6. Antonio Francisco Costa
7. Antonio Urbino Penna Jr
8. Arthur Bezerra de Souza Junior
9. Aurélio Nomura
10. Betina Treige Grupenmacher
11. Bonfilio Alves Ferreira
12. Bruno Romano
13. Carlos Augusto Gobbi
14. Carlos Figueiredo Mourão
15. Carlos Roberto de Alckmin Dutra
16. Carmen Silvia Válio de Araujo Martins
17. Christianne de Carvalho Stroppa
18. Cleide Regina Furlani Pompermaier
19. Daniel Geoffroy
20. Daniel Biagini Brazão Bartkevicius
21. Daniel Oliveira Matos
22. Danielle Nascimento de Souza Linhares
23. Di Bonetti
24. Diógenes de Brito Tavares
25. Dircêo Torrecillas Ramos
26. Doris Terezinha Pinto Cordeiro de Miranda Coutinho
27. Edilberto Carlos Pontes Lima

28. Edson Emanuel Simões
29. Eduardo Jorge Lima
30. Eduardo Marcial Ferreira Jardim
31. Eduardo Sérgio Sousa Medeiros
32. Eduardo Tuma
33. Edvaldo Pereira de Brito
34. Elisabeth Libertuci
35. Elival da Silva Ramos
36. Endrigo Fabiano Ribeiro
37. Érico Della Gatta
38. Esther Seiko Yoshinaga
39. Everardo de Almeida Maciel
40. Fabiane Louise Taytie
41. Felicia Ayako Harada
42. Fernando Barboza Dias
43. Fernando de Souza
44. Fernando Facury Scaff
45. Fernando Fracari Vargas
46. Filipe Piazzzi Mariano da Silva
47. Flávio Garcia Cabral
48. Francisco Pedro Jucá
49. Francisco Rezek
50. Gustavo Andre Muller Brigagão
51. Hamilton Dias de Souza
52. Helcio Honda
53. Heleno Taveira Torres
54. Hélio José Machado
55. Henrique Nelson Calandra
56. Ivette Senise Ferreira
57. Jane Cleide Alves da Silva
58. Jennifer Pereira Simão Verospi

59. Jo Tatsumi
60. José Bazilio Teixeira Marçal
61. José Mauricio Conti
62. José Renato Nalini
63. José Soares Ferreira Aras Neto
64. Josinaldo Leal de Oliveira
65. Juarez Arnaldo Fernandes
66. Juliana Assolari Adamo Cortez
67. Kiyoshi Harada
68. Kristian Rodrigo Pscheidt
69. Laercio Guerra Silva
70. Léo da Silva Alves
71. Licurgo Joseph Mourão de Oliveira
72. Luciano de Almeida Pereira
73. Luis Antonio Flora
74. Luiz Fernando Ferraz de Rezende
75. Luiz Gonzaga Bertelli
76. Luiz Henrique Sormani Barbugiani
77. Marcelo Baptistini Molero
78. Marcelo Borlina Pires
79. Marcelo Campos
80. Marcelo Kiyoshi Harada
81. Marcio Ferraz Nunes
82. Marcos da Costa
83. Marcus Abraham
84. Maria Claudia de Carvalho Gallon
85. Maria Garcia
86. Maria Sylvia Zanella Di Pietro
87. Marilene Talarico M. Rodrigues
88. Massami Uyeda
89. Massami Uyeda Junior

90. Matheus Perez Toniolli
91. Michel Temer
92. Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho
93. Patricia Mayumi Murakami
94. Paulo Ayres Barreto
95. Paulo de Barros Carvalho
96. Rafael Albertoni Faganello
97. Raphael Silva Rodrigues
98. Regis Fernandes de Oliveira
99. Renan Clemente Gutierrez
100. Renato Akira Shimmi
101. Rita De Cássia De França Carneiro Agra
102. Robson dos Santos Amador
103. Ronaldo Chadid
104. Roque Antonio Carrazza
105. Ruy Martins Altenfelder Silva
106. Samantha Ribeiro Meyer-Pflug Marques
107. Sebastião Helvecio Ramos de Castro
108. Solange Mesquita
109. Sydney Sanches
110. Sylvio Toshiro Mukai
111. Talita Pimenta Félix
112. Thais Fernanda Borba dos Santos
113. Thais Xavier Ferreira da Costa
114. Thiago Glucksmann de Lima
115. Toshio Mukai
116. Wagner Seian Hanashiro
117. Walter Carvalho Monteiro Britto
118. Waneska Leticia dos Santos Fragoso Sarmiento
119. Warley Belo

Associados estrangeiros

1. Alejandro Martínez Dhier
2. Ana Claudia Barbuda
3. Carlo Bosna
4. Clareth José Munive Meek
5. Daniel Terrón Santos
6. Fernando Rey Martínez
7. Guillermo Orozco Pardo
8. Jorge Manuel Moura Louveiro de Miranda
9. José Casalta Nabais
10. José María Lago Montero
11. Juan Fernando Durán Alba
12. Mário Ângelo Leitão Frota
13. Marta Morillas Fernández
14. Raffaele Chiarelli
15. Ricardo Jorge Klass
16. Tiago Serrão

PALAVRAS DO PRESIDENTE DO IBEDAFT



No 5º ano de fundação do Instituto Brasileiro de Estudos de Direito Administrativo, Financeiro e Tributário – IBEDAFT – chegamos ao volume 10 de nossa Revista Semestral, alusivo aos meses de julho a dezembro de 2024.

A Revista é composta de artigos das áreas de direito administrativo, financeiro, tributário e constitucional, escritos por juristas nacionais e estrangeiros que compõem o quadro de associados do IBEDAFT. A partir do próximo volume contaremos com artigos do importantíssimo ramo do direito público, o Direito Penal.

Durante o ano de 2024 o IBEDAFT manteve intensas atividades, como publicação semanal de artigos no seu site ibedaft.com.br; realização de inúmeras lives abordando temas relevantes e atuais que desafiam a mente dos juristas; outorga do

Prêmio “Juristas de destaque de 2024” aos Professores Doutores Fernando Facury Scaff, Kristian Rodrigo Pscheidt e Thais Xavier Ferreira da Costa.

No primeiro semestre de 2024 procedemos ao lançamento da edição especial comemorativa do 5º ano de fundação do IBEDAFT (Vol. 9), contando com textos da lavra de 19 juristas pátrios e estrangeiros.

A solenidade de lançamento dessa edição comemorativa realizou-se no Salão Nobre da Sociedade Brasileiro de Cultura Japonesa e de Assistência Social que atraiu grande número de pessoas. Ao final foi servido um rico coquetel à moda oriental contendo vários itens da culinária oriental.

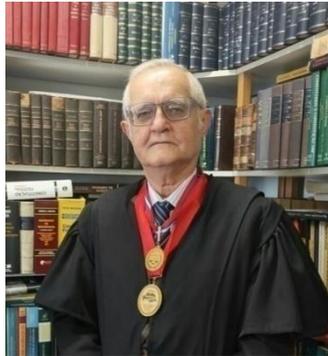
Estamos preparando o 5º Seminário Internacional de Direito Público, a realizar-se em outubro deste ano em uma das Universidades do Chile.

Por derradeiro queremos agradecer profundamente aos membros da Diretoria, do Conselho Fiscal, do Conselho Superior de Orientação e aos estimados associados, sem os quais o nosso trabalho não seria viabilizado. Agradecemos, outrossim, ao Coordenador Geral da Revista, Prof. Francisco Pedro Jucá, e ao sub-coordenador, Prof. Renan Clemente Gutierrez pela inestimável colaboração na obtenção dos textos publicados neste volume 10.

Kiyoshi Harada

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

APRESENTAÇÃO DO COORDENADOR GERAL



Francisco Pedro Jucá

Trazer à luz o décimo volume da Revista do IBEDAFT é uma honra, um privilégio e, sobretudo, motivo de orgulho. Sim, com efeito, uma instituição científica privada que contando cinco anos de existência consegue manter uma publicação de alto nível teórico-científico, sempre voltada à atualidade e utilidade das abordagens, sem dúvida evidencia o inegável sucesso de sua trajetória, muito bem delineada e conduzida pelo seu idealizador e líder, o Jurista Kiyoshi Harada.

O IBEDAFT desde sua concepção tem o elevado propósito de albergar e estimular as reflexões e discussões, sempre substanciais e profundas, sobre a temática do Direito Público, com isenção e independência, pluralidade de pontos de vista e, sobretudo, com a preocupação de ser espaço e lugar de busca de soluções a problemas, e de oferecer subsídios e massa crítica, capazes de fazer a diferença na condução do processo.

É eloquente testemunho deste compromisso o conjunto da atuação do Instituto, que vem realizando, anualmente, o Seminário Internacional de Direito Público, com o apoio científico e acadêmico da Faculdade de Direito de São Paulo – FADISP, através da generosa e atenta colaboração de seu Diretor, o Prof. Dr. Thiago Lopes Matsushita.

É importante registrar que, neste ano de 2025, estão em curso dois ambiciosos Projetos. O primeiro é a realização do Seminário em terras estrangeiras, e o segundo, a execução de um Projeto de Pesquisa do Direito Público, em conjunto com a FADISP, significando o processo de amadurecimento da Instituição, com o progressivo aumento qualitativo da sua produção jurídico científica.

Também, vem tendo o seguimento do projeto de valorização dos juristas empenhados na construção do conhecimento jurídico entre nós, com as indicações anuais dos Juristas de Destaque, em conjunto com a Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo, bem assim como a outorga dos Prêmios: Aliomar Baleeiro (Direito Financeiro), Hely Lopes Meirelles (Direito Administrativo) e Ruy Barbosa Nogueira (Direito Tributário), em reconhecimento aos trabalhos de juristas que contribuem significativamente nestas áreas do Direito Público, tudo com a finalidade precípua de perenizar os atores expressivos do universo jurídico entre nós.

Como acentuado antes, é o curso de uma trajetória consistente, promissora e fecunda, que vem sendo realizada pelo IBEDAFT, sob a liderança segura e firme de seu Presidente, figura que engrandece a ciência jurídica brasileira.

Neste décimo número da Revista, o Jurista Kiyoshi Harada apresenta o estudo sobre: “A Inconstitucionalidade das Emenda Parlamentares”, e o estudioso Juarez Arnaldo Fernandes

nos brinda com “A Lei 14.873, 24 e o ordenamento jurídico-tributário na compensação de tributos.”

Daniel Biagininini nos oferece a brilhante: “A pena de perdimento no Direito Aduaneiro brasileiro”, e as juristas Daneilla Riegermann Ramos Damião e Isabella Crispolin Amâncio, marcando a presença feminina apresentam “Vedações Constitucionais impostas à entrevista de emprego - a liberdade de planejamento familiar e a discriminação da mulher.”

O emérito jurista Eduardo Marcial Ferreira Jardim contribui com o notável “Descompassos na seara do Direito Financeiro.” e Bruno Nolasco oferece o brilhante estudo “O papel do Direito na (re)construção da sociedade.” O jurista Bruno Romano contribui com “A indevida cobrança de honorários fixados em CDA pela PGE-SP e pela PGFN em processos de execução fiscal” e a ilustre advogada Marilene Talarico Martins Rodrigues nos brinda com “A ilegitimidade da exigência de IPI.”

Matheus Perez Toniolli e Gabriel Lessa Marques da Silva oferecem precioso estudo sobre o “Art. 129 da Constituição do Estado de São Paulo.” e Marcelo Bertozzi De Pinho pontifica com “O termo inicial da prescrição intercorrente nas execuções decorrentes de ações de desapropriação direta.” Na seção de Pareceres, o jurista Jefferson Lucatto Domingues apresenta importante estudo sobre o “ICMS”, e Kiyoshi Harada e Eduardo Marcial Ferreira Jardim ofertam um parecer abordando a controvertida questão sobre o pagamento da participação nos resultados – PR – pelos agentes fiscais de rendas do Estado de São Paulo, e por fim Francisco Jucá contribui com o estudo “Parlamentarismo.”

Temos aqui um variado leque de abordagens, uma pluralidade significativa de temas e assuntos, em síntese, um conjunto de estudos e reflexões jurídicas de substância, um rico material para todos nós estudiosos do Direito, para todos aqueles que

comprometidos com a evolução das Instituições e da sociedade buscam, permanentemente oferecer o melhor de seus esforços na construção de um mundo melhor, de uma sociedade mais justa, de futuro mais luminoso e iluminado para todos.

Francisco Pedro Jucá

Coordenador Geral da Revista do IBEDAFT

I

Inconstitucionalidade das emendas parlamentares

Unconstitutionality of parliamentary amendments

*Kiyoshi Harada*¹

Resumo: O objetivo deste artigo é o de fazer uma evolução histórica das emendas parlamentares analisando as causas de sua criação, bem como, o de evidenciar a incompatibilidade dessas emendas parlamentares com a forma federativa do Estado e com o sistema presidencialista de governo. Ao final, oferecemos uma alternativa para preservação dessas verbas oriundas de emendas parlamentares, sem ferir o princípio federativo e respeitando a gestão financeira do Estado a cargo exclusivo do Poder Executivo.

Abstract: The objective of this article is to provide a historical evolution of parliamentary amendments, analyzing the causes of their creation, and demonstrate the incompatibility of these parliamentary amendments with the federative form of the State and the presidential system of government. Finally, we offer an alternative for preserving these funds arising from parliamentary amendments, without violating the federative principle and respecting the State's financial management, which is the exclusive responsibility of the Executive Branch.

Palavras chaves: Orçamento anual. LDO. Emendas parlamentares. Resoluções do Congresso Nacional.

Keywords: Annual budget. LDO. Parliamentary amendments. Resolutions of the National Parliament.

Sumário: 1 – Forma federativa do Estado Brasileiro. 1.1 Os entes componentes da Federação são juridicamente parificados. 2 – Sistema de governo. 3 – Orçamento Anual. 3.1 Processo Legislativo. 3.2 Apreciação da proposta orçamentária pela Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização. 3.3

¹ Mestre em Direito pela UNIP. Especialista em Direito Tributário e Financeiro pela USP. Presidente do Instituto Brasileiro de Estudos de Direito Administrativo, Financeiro e Tributário – IBEDAFT. Vice-Presidente da Academia Paulista de Letras Jurídicas e da Academia Brasileira de Direito Tributário. Ex Procurador-Chefe da Consultoria Jurídica do Município de São Paulo.

Natureza jurídica do Orçamento Anual. 4 – Tipos de orçamento. 4.1 Orçamento autorizativo. 4.2 Orçamento impositivo. 5 – PEC nº 565/1966: tentativa de implantar o orçamento impositivo. 6 – Emenda nº 86/2015: emenda individual. 6.1 Modalidades de pagamento das emendas individuais. 7 – Emenda nº 100/2019: emenda de bancada. 8 – Resolução nº 1/2006 do Congresso Nacional: emenda do relator. 9 – Emendas de comissões. 10 – Caos na elaboração do orçamento anual e na sua execução. 11 – Inconstitucionalidade das emendas parlamentares em geral. 12 – Alternativas para preservar as verbas oriundas das emendas parlamentares sem ferir a forma federativa de Estado ou violar a autonomia do Executivo na gestão orçamentária.

1. FORMA FEDERATIVA DO ESTADO BRASILEIRO

O Brasil, desde a primeira Constituição de 1891, adotou a forma federativa de Estado onde convivem de forma autônoma as três entidades políticas, conforme art. 18 da atual Constituição de 1988.

A Federação Brasileira formou-se de um movimento centrífugo, ou seja, a Federação teve origem em um Estado Unitário que se fragmentou n'um movimento de dentro para fora. Daí o centralismo de nossa Federação que reserva à União maior poder, como se verifica dos arts. 21 e 22 da CF que fixam as competências administrativa e legislativa da União.

Esse acentuado centralismo da União é refletido no poder de tributação da União, que detém a maior parcela do bolo tributário.

1.1 Os entes componentes da Federação são juridicamente parificados

Posto que do ponto de vista político a União ocupe uma posição maior em relação aos Estados e Municípios, do ponto de vista jurídico os três entes ocupam a mesma posição, extraindo cada um deles a sua respectiva competência diretamente da Constituição.

Daí porque entendemos inapropriado dizer em município como ente político menor, como diziam os administrativistas clássicos.

Cada entidade política da Federação tem a sua competência legislativa e administrativa definida pelo Texto Magno.

Em matéria de competência legislativa concorrente cabe à União tão somente estabelecer normas gerais (§ 1º do art. 24 da CF). Essa competência da União não exclui a competência suplementar dos estados que podem exercer competência legislativa plena na omissão de lei federal (§§ 2º e 3º do art. 24 da CF). Sobrevindo a lei federal sobre normas gerais suspende-se a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário (§ 4º do art. 24 da CF).

Como se verifica, em tese, não há possibilidade de conflito legislativo entre as unidades da Federação Brasileira.

2. SISTEMA DE GOVERNO

Existem dois tipos de sistema de governo: o parlamentarista e o presidencialista.

No sistema parlamentarista o chefe de governo é o Primeiro-Ministro sendo o presidente da República apenas chefe de Estado. No sistema presidencialista, como no caso do Brasil, o presidente da República acumula as funções de chefe de governo e de chefe de Estado.

O arcabouço da Constituição de 1988 estava inteiramente voltada para a implantação do sistema parlamentarista de governo, porém, na última hora, por empenho do então presidente da República, José Sarney, restou emplacado o sistema presidencialista de governo que não tem dado bons resultados em nenhum país do mundo, exceto nos Estados Unidos, onde dois partidos se revezam no poder.

Isso explica o sistema semiparlamentarista em que os congressistas participam ativamente da execução orçamentária.

3. ORÇAMENTO ANUAL

O orçamento anual abarca o orçamento fiscal referente aos poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público; o orçamento de investimento das estatais; e o orçamento da seguridade social (§ 5º, do art. 165 da CF).

A Lei do Orçamento Anual – LOA – confere ao Plano Plurianual – PPA – caráter dinâmico operativo disponibilizando os recursos financeiros para a execução do plano estratégico definido pela Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO.

3.1 Processo legislativo

O Poder Executivo elabora a proposta de Lei Orçamentária Anual – LOA – reunindo as propostas parciais do Poder Legislativo, do Ministério Público e dos Tribunais Superiores.

O presidente da República envia ao Congresso Nacional a proposta orçamentária anual, que reflete ou deveria refletir o plano de ação do governo para o exercício seguinte, até o dia 31 de agosto de cada ano, para ser aprovada a devolvida para sanção presidencial até o final da sessão legislativa (22 de dezembro).

Já se tornou uma praxe o Parlamento Nacional devolver o projeto de lei orçamentária anual aprovado fora do prazo constitucional, de sorte que as despesas do exercício são feitas sem observância do princípio da legalidade² e do princípio da fixação prévia de despesas. O correto, nessas hipóteses, seria a promulgação do projeto de lei orçamentária pelo presidente da República como constava da Constituição Federal de 1967 (art. 68) e Emenda 1/69 (art. 66). Não há dispositivo semelhante na Carta de 1988, mas, co-

² O orçamento anual uma vez aprovado e sancionado implica, *ipso facto*, aprovação em bloco de todas as despesas fixadas.

mo sustentamos em nossa obra é possível essa promulgação com base no inciso III, do § 2º, do art. 35 do ADCT³.

3.2 Apreciação da proposta orçamentária pela Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização

O projeto de LOA é apreciado no Congresso Nacional pela Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização mediante regimento comum das duas Casas Legislativas.

Cabe a essa Comissão Mista receber as emendas e emitir parecer acerca delas para ulterior apreciação pelo Plenário das duas Casas Legislativas (art. 166, § 2º da CF).

As emendas deverão obedecer aos critérios previstos no § 3º, do art. 166 da CF, o que limita a ação dos parlamentares no direcionamento das despesas.

3.3 Natureza jurídica do Orçamento Anual

Entre nós, o Orçamento Anual tem a natureza jurídica de lei formal ânua, coincidindo do ponto de vista material com as demais leis do ordenamento jurídico, posto que o descumprimento de suas normas acarreta sanções de natureza política, administrativa e penal.

4. TIPOS DE ORÇAMENTO

Dois são os tipos de orçamento: o orçamento autorizativo e o orçamento impositivo.

³ Cf. nosso *Direito financeiro e tributário*, 33ª ed. São Paulo: Dialética, 2023, p. 129.

4.1 Orçamento autorizativo

O nosso orçamento anual, apesar de assumir a característica de um programa de ação do governo interagindo com a lei do PPA e a LDO, é de natureza meramente autorizativa.

Nenhum centavo pode ser gasto sem prévia previsão na LOA, mas o esgotamento das verbas consignadas nas diversas dotações não é obrigatório.

Por isso, a acusação de a presidente Dilma ter cometido crime de responsabilidade pelas pedaladas fiscais (não esgotamento das verbas consignadas aos Bancos oficiais), a nosso ver, não tinha fundamento legal, conforme resposta que ofertamos ao ofício nº 91/2016 do Presidente da Comissão Especial de *Impeachment*, Senador Raimundo Lira que nos consultou a respeito. Mas, consignamos em nossa resposta que a presidente Dilma cometeu, sem dúvida, crime de responsabilidade pela violação do art. 4º da Lei nº 12.952, de 20-1-2014 (LOA de 2014) ao proceder, por Decreto, a abertura de crédito adicional suplementar a favor da Universidade da Paraíba, quando o relatório bimestral de execução orçamentária (art. 52 das LRF) e o relatório quadrimestral de gestão fiscal (art. 54 da LRF) apontavam exatamente a necessidade de limitação de empenhos (art. 9º da LRF).

Assinale-se, contudo, que em razão de o orçamento anual ter assumido o caráter de orçamento-programa elaborado em função de objetivos e metas a serem atingidos pelo governo, Adílson Abreu Dallari firma a tese do orçamento impositivo.⁴ Essa tese restou superada com o advento da PEC nº 565/66 em que se pretendeu conferir caráter impositivo ao orçamento anual. Atualmente, duas únicas hipóteses de execução obrigatória das verbas orçamentárias são as de emenda individual e de emenda de bancada.

⁴ Orçamento impositivo, in *Orçamentos públicos e direito financeiro*, obra coletiva sob coordenação de José Maurício Conti e Fernando Facury Scaff. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p., 325.

4.2 Orçamento impositivo

O orçamento impositivo é a modalidade de orçamento que obriga o Executivo a esgotar as verbas consignadas nas dotações orçamentárias como aprovadas originalmente, ressalvadas as hipóteses contidas na Constituição. Esse tipo de orçamento confere maior seriedade na elaboração da proposta orçamentária e confere aos órgãos incumbidos de fiscalizar a execução orçamentária um desempenho melhor.

5. PEC Nº 565/1966: TENTATIVA DE IMPLANTAR O ORÇAMENTO IMPOSITIVO

Ante a constatação de que nenhuma das dotações orçamentárias vinham sendo executadas em seu todo, até mesmo aquelas pertinentes à prestação de serviços públicos essenciais, a Câmara dos Deputados elaborou a PEC nº 565/2006 mediante acréscimo do art. 165-A da Constituição, tornando obrigatória a execução da programação orçamentária constante na LOA com as ressalvas aí previstas.

Na verdade, a solução para essa anomalia estava na fiscalização efetiva da execução orçamentária por quem de direito, de um lado, para evitar que as verbas sumissem pelos ralos⁵ e, de outro lado, na melhoria na elaboração da proposta orçamentária anual que refletisse efetivamente o plano de ação governamental, deixando de ser uma mera peça decorativa somente para cumprir a formalidade constitucional.

⁵ Algumas das dotações eram executadas pela metade. Nenhuma delas era executada por inteiro, apesar de a receita estimada apontar um superávit, donde se conclui que parte das verbas desaparecia pelo ralo da corrupção. Essa prática ignóbil continua até hoje, por falta de vontade política de controlar e fiscalizar os gastos públicos.

A PEC nº 565/2006 ficou paralisada no Congresso Nacional por quase uma década e foi superada pela Emenda adiante mencionada.

6. EMENDA Nº 86/2015: EMENDA INDIVIDUAL

Essa Emenda acrescentou o inciso III ao § 9º, do art. 165 da CF e os §§ 9º a 18 ao art. 166 da CF, preconizando emendas individuais ao projeto de lei orçamentária anual que serão aprovadas no limite de 1,2% da Receita Corrente Líquida – RCL – prevista na proposta orçamentária enviada pelo Executivo (§ 9º). É obrigatória a sua execução em montante correspondente a 1,2% da RCL do exercício anterior (§ 11), ressalvadas as hipóteses de impedimento técnico (§ 13).

Segundo o § 9º, do art. 166 da CF a metade do percentual acima referido será destinado a ações e serviços públicos de saúde⁶. Vislumbram-se redações confusas confrontando-se o § 9º, que determina a inclusão no projeto de lei orçamentária de 1,2% da RCL prevista, com o § 11, que se refere à execução no montante de 1,2% da RCL do *exercício anterior*. Por que do exercício anterior, e não do exercício em curso que prevê a inclusão de 1,2% da RCL? Prevê-se uma coisa e executa-se outra.

6.1 Modalidades de pagamento das emendas individuais

Segundo a Emenda Constitucional nº 105/2019, que introduziu o art. 166-A da CF para a alocação de recursos a Estados, Distrito Federal e Municípios há duas formas de pagamento das emendas individuais: pela forma de transferência especial (inciso I) e pela forma de transferência com finalidade definida (inciso II).

⁶ O setor de saúde já conta com recursos vinculados na base de 15% da RCL da União, conforme § 2º, do art. 198 da CF. Estados e Municípios devem vincular ao setor de saúde no mínimo de 12% e de 15% da RCL, respectivamente, conforme art. 198 da CF c.c a Lei Complementar nº 141/2012 que fixou esses percentuais.

A transferência específica, conhecida como emenda pix, opera-se com muita celeridade em prejuízo do mecanismo de controle e fiscalização da execução orçamentária. O repasse da verba é feito diretamente ao ente político beneficiado, sem qualquer identificação de programação específica no orçamento federal e, ainda, subtraindo a fiscalização federal que passa a ser do órgão fiscalizador do ente federado beneficiado. É a modalidade de transferência de verbas que dribla a fiscalização e controle por parte do ente político titular dos recursos financeiros transferidos, prestando-se à prática de atos de corrupção dos agentes públicos envolvidos nesse tipo de emenda.

A transferência com finalidade definida é a que se faz normalmente com o montante da despesa fixado na LOA, contendo as dotações com os respectivos elementos de despesas, que possibilitam a fiscalização e o controle da execução orçamentária pelos três tipos previstos: controle interno, controle externo e controle social. Os dois primeiros estão previstos no art. 70 da CF, e o controle social, conhecido também, como controle privado, está previsto no § 2º, do art. 74 da Constituição Cidadã.

7. EMENDA Nº 100/2019: EMENDA DE BANCADA

Essa emenda veio ampliar as verbas de execução orçamentária compulsória, instituindo a chamada emenda de bancada dos parlamentares dos Estados e do Distrito Federal vinculando até 1% da RCL realizada no exercício anterior (§ 12), ressalvadas as hipóteses de impossibilidade técnica (§ 13).

8. RESOLUÇÃO Nº 1/2006 DO CONGRESSO NACIONAL: EMENDA DO RELATOR

A emenda do relator, conhecida pela sigla RP9, não tem previsão constitucional. Prevista na Resolução nº 1/2006 do Congresso Nacional ela só foi colocada em prática no governo Bolsonaro com o

fito de substituir a velha praxe de “dá cá, toma lá” no relacionamento entre os Poderes Executivo e Legislativo.

Por violar o princípio da transparência orçamentária impossibilitando seu controle e fiscalização, essa emenda, apelidada pela sabedoria popular de orçamento secreto, foi declarada constitucional pelo STF em sessão do dia 14-12-2022, por maioria de votos.

A reação do Parlamento foi imediata. Os deputados plantaram um jaboti na PEC da Transição em adiantado estágio de elaboração legislativa, incorporando à emenda individual metade da verba de R\$ 19,4 bilhões que estava reservada a esse título. Ficou acertado que a metade dessa verba (R\$ 9,7 bilhões) seria incorporada à emenda individual (RP6) de obrigatória execução e a outra metade seria destinada ao Poder Executivo para *despesas discricionárias* para gastar quando, onde e como quiser. Foi o estratagema utilizado pelos espertos legisladores para afastar a eiva de legislação em causa própria. Com uma só bengalada se plantou no seio da LOA duas ervas daninhas.

A PEC aprovada a toque de caixa nas duas Casas Legislativas implicou a elevação da emenda individual de 1,2% para 2%, cabendo 1,55% à Câmara e 0,45% para o Senado, resultando na promulgação da Emenda Constitucional nº 126, de 21 de dezembro de 2022.

9. EMENDAS DE COMISSÕES

São emendas coletivas de autoria das Comissões Permanentes das duas Casas Legislativas – Câmara dos Deputados e do Senado Federal – conhecidas pela sigla RP8. Essas emendas somente podem versar sobre ações orçamentárias de interesse nacional ou regional, devendo identificar de forma precisa o seu objeto, vedada a designação genérica de programação que possa contemplar ações orçamentárias distintas.

As verbas oriundas dessas emendas não têm caráter impositivo, mas, devem constar das atas das sessões legislativas prevendo o seu montante e destinação das verbas.

A partir do advento da Lei Complementar nº 210, de 25-1-2024, os órgãos e unidades executores de políticas públicas deverão publicar em portarias dos respectivos órgãos, até 30 de setembro do exercício anterior a que se refere a Lei Orçamentária Anual, os critérios e as orientações para a execução das programações de interesse nacional ou regional.

O Plenário do STF referendou, por unanimidade, a decisão do Ministro Flávio Dino que liberou as emendas suspensas desde agosto/2024, porém, mediante condições rígidas, isto é, as emendas só serão liberadas após a comprovação no Portal da Transparência da exibição do nome dos parlamentares solicitantes, dos benefícios finais e do plano detalhado das ações e da aplicação dos recursos.

Deliberou, também, que na emenda PIX (RP6) é condição para sua liberação a aprovação pelo Executivo de planos de trabalho. Posteriormente, o Ministro Flávio Dino, por decisão monocrática de 23-12-2024, suspendeu o pagamento de verbas resultantes dessas emendas, no montante de R\$ 4,2 bilhões correspondente ao exercício de 2024, alegando falta de transparência⁷ por ausência de atas das sessões legislativas que indiquem os deputados que apadrinharam a destinação dessas verbas. Determinou a intimação da Câmara dos Deputados para prestar esclarecimentos, bem como, ordenou à Polícia Federal que promova investigações, ante os indícios de irregularidade no pagamento dessas verbas.

Houve intensa movimentação política por parte do presidente da Câmara, Arthur Lira, que convocou os líderes partidários durante o recesso parlamentar, bem como se reuniu com o presidente Lula que havia prometido os pagamentos dessas verbas em

⁷ No dizer de Gilmar Ferreira Mendes e Celso de Barros Correa Neto, o “princípio da transparência fiscal é norma estruturante do Estado Democrático de Direito Brasileiro”.

troca da aprovação da regulamentação do IBS e do projeto legislativo concernente ao corte de despesas.

A Câmara, em sua informação, alegou que agiu de conformidade com a orientação do presidente da República, apadrinhado por 17 líderes de bancada, e estanhou o fato de que apenas a Câmara dos Deputados tenha sido alvo da decisão do Ministro Flávio Dino, apesar de o Senado Federal ter feito, igualmente, o pagamento dessas emendas.

O Ministro Dino entendeu insuficientes as informações prestadas pela Câmara e manteve o bloqueio de pagamento dos R\$ 4,2 bilhões. A AGU acabou exarando um parecer recomendando ao Chefe do Executivo que não pague os valores dessas emendas ao mesmo tempo em que pressionava o STF para liberar essas emendas. O Min. Dino liberou as verbas empenhadas até 23 de dezembro de 2024. O jogo de pressões da Câmara dos Deputados e do governo, por meio da AGU, continua para a liberação total das verbas. Em vista das explicações complementares dadas pela Câmara Federal, o Ministro Flávio Dino liberou R\$ 370 milhões em emendas de comissão para atender ao piso da saúde – limite mínimo de deve ser gasto nesse setor.

Tendo em vista os litígios frequentes na Suprema Corte foi aprovada e sancionada a Lei Complementar nº 210, de 25-1-2024 dispondo sobre proposição e execução de emendas parlamentares, disciplinando as emendas de bancada, as emendas de comissões e as emendas individuais.

Esse diploma legal traz a necessária transparência na execução de despesas públicas oriundas de emendas parlamentares. Considerando que o princípio da transparência fiscal tem fundamento no texto constitucional, entendemos que os dispositivos dessa Lei Complementar deveriam ser aplicados às emendas parlamentares apresentadas no ano de 2024.

Por fim, essa Lei Complementar de nº 210/2024 em respeito ao princípio da separação dos poderes, por meio de seu art. 11,

limitou o crescimento das emendas parlamentares aos projetos de leis orçamentárias, sendo que para o exercício de 2025 foram fixados R\$ 11.5 bilhões. A partir do exercício de 2026 os limites corresponderão àqueles previstos nos incisos I e II, do § 4º, do art. 11 da LC nº 210/2024.

10. CAOS NA ELABORAÇÃO DO ORÇAMENTO ANUAL E NA SUA EXECUÇÃO

As sucessivas emendas constitucionais alterando o art. 166 da CF que versa sobre projetos de leis orçamentárias, bem como o acréscimo do art. 166-A que versa sobre modalidades de pagamentos das emendas individuais implantaram um caos na elaboração e execução do orçamento.

O art. 166 que continha originalmente 8 parágrafos, agora, contém 20 parágrafos, e o art. 166-A contém 5 parágrafos. São ao todo 46 normas entre os artigos, parágrafos, incisos e alíneas, formando um amontoado de preceitos detalhistas, difusos e confusos para atrapalhar e confundir a execução de verbas. Esse cipoal de normas detalhistas e casuísticas se prestam à proliferação de atos de corrupção no manuseio das verbas públicas.

Some-se a esse caos jurídico a prorrogação de quatro em quatro anos da Desvinculação da Receita da União – DRU – que tem origem no governo Fernando Henrique Cardoso que instituiu o Fundo Social de Emergência – FSE – em 1994 e que permite ao governo gastar de forma discricionária até 30% das verbas componentes das dotações orçamentárias, dificultando sobremaneira o controle e fiscalização da execução orçamentária.

O gosto pelas despesas discricionárias fez com que sucessivos governos prorrogassem esse FSE por meio de diferentes denominações, como Fundo de Estabilização Fiscal – FEF – e, agora, fundo sem nome, conhecido apenas pela sigla DRU que significa Desvinculação das Receitas da União.

Para quem entende de direito financeiro, a DRU significa fazer desaparecer os elementos de despesas nas dotações orçamentárias até o limite de 30% da RCL da União. É muito dinheiro para o governante gastar a sua discricção, e não segundo a determinação legal, passível de controle e fiscalização.

E mais, até 30% das verbas de todas as dotações podem ser remanejadas por Decreto do Executivo em virtude da delegação legislativa contida nas LOAs. Para agravar o caos orçamentário existe um número infindável de criação de fundos (fundo partidário, fundo eleitoral, fundo nacional de segurança pública, fundo nacional do idoso etc.) tudo ao arrepio do disposto no inciso II, do § 9º, do art. 165 da CF, que exige a definição, por lei complementar, das hipóteses de instituição de fundos, bem como, condições para o seu funcionamento.

Fundos representam reservas de recursos financeiros públicos para a consecução de determinados objetivos ou serviços de interesse público. Não contém elementos de despesa. Todos os fundos criados a partir da Constituição de 1988 são inconstitucionais. Os criados antes dela foram extintos sob condição pelo art. 36 do ADCT já que não ocorreu a condição aí prevista.

Esses fundos driblam o princípio da unidade de tesouraria que obriga o recolhimento de toda a receita ao Tesouro, donde só pode sair em forma de pagamento de despesa legalmente autorizada, a fim de possibilitar o efetivo controle e fiscalização da despesa pública.

Atualmente, a proposição e a execução de emendas parlamentares (emendas individuais, emendas de bancadas e emendas de comissões) estão previstas na Lei Complementar nº 210, de 25 de novembro de 2025. O seu art. 10 enumera taxativamente 27 hipóteses de impedimentos de ordem técnica para a execução de emendas parlamentares.

Espera-se que com essas providências legislativas a instituição e execução de emendas parlamentares tragam o mínimo de transparência orçamentária.

11. INCONSTITUCIONALIDADE DAS EMENDAS PARLAMENTARES EM GERAL

Na verdade, nenhuma das medidas preconizadas pelo STF retirará a eiva de inconstitucionalidade dessas emendas parlamentares que afrontam o princípio da separação dos poderes e agridem o sistema presidencialista de governo.

Os parlamentares foram eleitos para legislar e fiscalizar, por meio de controle externo, a execução orçamentária a cargo do presidente da República, eleito para governar o país. E governar, outra coisa não é senão aplicar os recursos financeiros de conformidade com a LOA aprovada pelo Congresso Nacional e sancionada pelo Chefe do Executivo, que espelha, ou deveria espelhar o plano de ação do governo no decorrer do exercício.

Outrossim, o sistema de governo presidencialista não comporta um sócio na gestão de recursos financeiros. É como ter dois administradores-gerais em uma empresa, cada qual planejando e executando programas próprios. O conflito é óbvio!

Não existe na Constituição vigente nada que autorize a implantação do semi-parlamentarismo. No parlamentarismo o Chefe de Governo é o Primeiro-Ministro, sendo que o Presidente é apenas o Chefe de Estado. Ou é uma coisa ou outra. Não pode ser duas coisas ao mesmo tempo, sob pena de gerar o caos nas finanças públicas. Não pode um órgão incumbido da fiscalização da execução orçamentária promover, ao mesmo tempo, a realização de despesas.

Por fim, mesmo fazendo-se a abstração dos aspectos do princípio da separação dos poderes e do sistema presidencialista de governo que não permite dualidade na gestão de recursos públicos,

as emendas parlamentares padecem do grave vício do desrespeito do princípio da legalidade das despesas.

De fato, só se pode gastar aquilo que está previsto e fixado na LOA. E despesas fixadas na LOA pressupõem dotações com especificação de elementos de despesas correspondentes aos programas ou serviços que se pretende executar. É o que decorre dos princípios da legalidade das despesas e da quantificação de créditos orçamentários previstos no art. 167 da CF. Para gastar mais é preciso autorização legislativa para abertura de crédito adicional suplementar. E se a despesa a ser feita não estiver prevista na LOA é preciso autorização legislativa para abertura de crédito adicional especial.

E mais, a execução da despesa pública precisa obedecer aos procedimentos previstos na Lei nº 4.320/64 presididos pelo princípio da publicidade. O primeiro passo é o empenho da verba exteriorizado em uma nota de empenho onde consta o valor original, o valor das despesas e o saldo que ficou. O segundo ato é a liquidação da despesa, isto é, tornar líquida e certa a obrigação de pagar que revela a natureza das despesas a ser feita. O terceiro ato é o despacho da autoridade administrativa competente ordenando o pagamento. E por fim, o pagamento da despesa pelo Tesouro.

É oportuno esclarecer que o princípio da unidade de tesouraria que está expresso no art. 56, da Lei nº 4.320/64 determina que toda a receita seja recolhida no tesouro, dele saindo tão somente como decorrência de pagamento de despesa autorizada.

Nenhum desses requisitos é observado no pagamento das verbas oriundas de emendas parlamentares. A pior das emendas é a chamada emenda pix em que basta um parlamentar estalar o dedo e a despesa já será paga. Como é possível fiscalizar e controlar esse tipo de despesa pública?

Por derradeiro, esclareça-se que a recente Lei Complementar nº 210, de 25-1-2024, que fixa regras de proposição e execução das emendas parlamentares para trazer transparência na realização de despesas públicas, não retira a eiva de inconstitucionalidade

enquanto for implantada na Constituição do sistema semi-parlamentarista de governo.

12. ALTERNATIVAS PARA PRESERVAR AS VERBAS ORIUNDAS DE EMENDAS PARLAMENTARES SEM FERIR A FORMA FEDERATIVA DE ESTADO OU VIOLAR A AUTONOMIA DO EXECUTIVO NA GESTÃO ORÇAMENTÁRIA

Costumo dizer que o orçamento anual é o instrumento do exercício da cidadania, à medida que o contribuinte que autoriza previamente a cobrança do imposto é aquele que autoriza o direcionamento das receitas arrecadadas, num e noutro caso, por meio de seus representantes eleitos pelo povo. O princípio da legalidade das despesas é um corolário do princípio da legalidade tributária. Nenhum tributo sem lei, nenhuma despesa sem lei.

Verifica-se, de pronto, que isso requer a qualidade dessa representação, que no Brasil atual está muito longe da realidade. Os parlamentares só atuam mediante liberação de fantásticas verbas das emendas parlamentares. Não há mais os debates de grandes temas nacionais como outrora. Sua atuação no Congresso Nacional resume-se, por assim dizer, em legislar em causa própria, para aumentar seus privilégios ilegítimos e para manter o seu reduto eleitoral, um mal menor se comparado com os desvios de recursos financeiros que misteriosamente desaparecem pelos ralos em âmbito nacional.

Contudo, a Constituição vigente deixa pouca margem de manobra para os deputados e senadores na elaboração de emendas, durante o exame da proposta orçamentária procedente do Executivo pela Comissão Mista de Orçamento, para posterior apreciação e aprovação pelo plenário da Casa Legislativa em sessão conjunta.

Realmente, o § 3º, do art. 166 da CF, notadamente, o seu inciso II praticamente não deixa espaço para os parlamentares alterarem a programação orçamentária originária do Executivo, porque

emendas modificativas só podem ser apresentadas se indicados recursos necessários, que só podem ser provenientes de anulação de despesas não podendo, entretanto, alterar as dotações concernentes às despesas de pessoal e seus encargos, bem como, aquelas referentes ao serviço da dívida e às transferências constitucionais para os entes políticos, regionais e locais.

Daí a velha praxe de pressionar o Chefe do Executivo para enviar ao Congresso Nacional, mensagens aditivas para alteração da proposta orçamentária, concorrendo para o costumeiro atraso na aprovação e envio do orçamento para a sanção presidencial.

Isso levou os parlamentares a recorrerem às emendas parlamentares que parece não mais ter fim. A cada ano aparece um tipo de emenda parlamentar com base em meras resoluções do Parlamento Nacional.

Entretanto, existe uma forma de manter essas emendas parlamentares, sem afronta à forma federativa do Estado e sem a quebra do sistema presidencialista de governo.

Somadas as emendas individuais (2%) e as emendas de bancadas (1%) totaliza-se 3% da RCL da União.

Na programação orçamentária a cargo do Executivo seriam reservados 3% de receita corrente estimada para fixação de despesas pelo Senado e pela Câmara dos Deputados, na proporção definida pelo Regimento Comum das duas Casas Legislativas.

Essas despesas fixadas constariam de um Anexo, sob o título de Emendas Parlamentares de execução compulsória.

Nenhum deputado ou senador teria qualquer ingerência na execução do orçamento exclusivamente a cargo do Executivo, mediante a observância de regras próprias de execução orçamentária prevista na Lei nº 4.320/64: art. 58 (empenho); art. 61 (nota de empenho); art. 63 (liquidação da despesa tornando-a líquida e certa e identificando o destinatário da despesa); art. 64 (ordem de paga-

mento); e art. 62 (efetivação do pagamento por autoridade administrativa competente extinguindo a obrigação de pagar).

Nada impede de incluir a título de emendas de comissão um determinado percentual da RCL da União. Só que essas emendas não teriam caráter de execução obrigatória.

Dessa forma na elaboração e aprovação da Lei Orçamentária Anual os parlamentares teriam efetiva participação mediante alteração do § 3º, do art. 166 da CF.

Afinal, se os parlamentares são legítimos representantes do povo nada mais natural que tenham eles a prerrogativa própria de direcionar as despesas públicas, deixando de ser meros homologadores da proposta orçamentária enviada pelo Executivo.

Cabe ao Congresso Nacional fiscalizar e controlar a execução orçamentária mediante exame e análise do relatório bimestral da execução orçamentária e do relatório quadrimestral da gestão fiscal, a fim de conferir a transparência fiscal que tem matriz no § 6º, do art. 165 da CF e é tido pela doutrina como norma estruturante do Estado Democrático Brasileiro.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

DALLARI, Adilson Abreu. Orçamento impositivo in *Orçamentos públicos e direito financeiro*, obra coletiva sob coordenação de José Maurício Conti e Fernando Facury Scaff. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*, 33ª ed. São Paulo: Dialética, 2023.

II

A Lei nº. 14.873/2024 e o ordenamento jurídico-tributário na compensação de tributos

Law No. 14.873/2024 and the legal-tax system in tax compensation

*Juarez Arnaldo Fernandes*¹

Resumo: A Lei nº 14.873/2024, ao impor restrições à compensação tributária, dificultou o uso de créditos já reconhecidos judicialmente e estabeleceu um parcelamento compulsório para montantes superiores a R\$ 10 milhões, impactando diretamente a gestão financeira das empresas, restringindo a liquidez e aumentando a burocracia fiscal. Além das dificuldades econômicas, abordamos nesse artigo a incompatibilidade da lei com princípios constitucionais fundamentais, como a legalidade tributária, a coisa julgada e a segurança jurídica e, ainda, a afronta expressa ao art. 170 do CTN, especialmente ao se criar entraves indevidos a um direito consolidado dos contribuintes. Concluímos, assim, que o excesso de exigências não apenas dificulta a restituição de valores legítimos, mas também fomenta disputas judiciais, aumentando a instabilidade no sistema tributário, impondo insegurança e desestimulando investimentos, comprometendo a competitividade do setor produtivo no país.

Abstract: The Law No. 14.873/2024, by imposing restrictions on tax offsets, has hindered the use of credits already recognized by judicial decisions and established a mandatory installment plan for amounts exceeding R\$ 10 million. This directly impacts on companies' financial management, restricting liquidity and increasing tax bureaucracy. In addition to the economic challenges, this article addresses the law's incompatibility with fundamental constitutional principles, such as tax legality, res judicata, and legal certainty. It also highlights the express violation of Article 170 of the National Tax Code, particularly by

¹ Especialista em Direito Constitucional e Tributário, Empresarial e Recuperação de Empresas, Penal e Econômico, Contábil e Financeiro, Perícia, Avaliação e Arbitragem, Contabilidade Tributária, Contabilidade Forense e Investigação de Fraudes. MBA em Gestão Empresarial e Planejamento Tributário. Contador, perito contábil judicial no TJ-PR, TJ-RS e JF-PR, e parecerista. juarezfernandes@sercomtel.com.br.

creating undue obstacles to a well-established taxpayer right. We conclude that the excessive requirements not only hinder the restitution of legitimate amounts but also fuel legal disputes, increasing instability in the tax system, imposing uncertainty, discouraging investments, and compromising the competitiveness of the productive sector in the country.

Palavras-chave: Lei nº 14.837/2024; compensação tributária; parcelamento compulsório; reforma tributária; princípios constitucionais.

Keywords: Law No. 14.873/2024; tax offsets; mandatory installment plan; tax reform; constitutional principles.

Sumário: 1. Introdução. 2. A compensação tributária no ordenamento jurídico brasileiro. 2.1. Fato jurídico em sentido estrito e ato jurídico em sentido estrito na compensação tributária. 3. A inconstitucionalidade formal da Lei nº 14.873/2024. 4. A inconstitucionalidade material da Lei nº 14.873/2024. 4.1. Violação ao princípio da legalidade tributária. 4.2. Violação ao princípio da segurança jurídica e a coisa julgada. 4.3. Restrição indevida ao exercício do direito de propriedade e vedação ao confisco. 4.4. A competência legislativa na compensação tributária e a violação constitucional. 4.5. Princípio da irretroatividade tributária. 5. Conclusão. 6. Referências.

1. INTRODUÇÃO

O sistema tributário brasileiro se fundamenta em princípios constitucionais que garantem a previsibilidade e a segurança jurídica na relação entre o Estado e os contribuintes. Entre os direitos assegurados ao contribuinte, a compensação tributária se destaca como um mecanismo essencial para evitar a bitributação e corrigir pagamentos indevidos de tributos. Com previsão no artigo 170 do Código Tributário Nacional (CTN), a compensação permite que valores pagos a maior sejam utilizados para quitar tributos devidos, garantindo equilíbrio na arrecadação e no fluxo de caixa das empresas.

Entretanto, com a publicação da Lei nº 14.873/2024, surgiram preocupações quanto à legalidade e constitucionalidade das novas restrições impostas ao direito de compensação tributária, uma vez que a norma trouxe mudanças significativas ao

limitar a utilização de créditos tributários reconhecidos judicialmente, estabelecendo um parcelamento obrigatório para créditos superiores a R\$ 10 milhões e determinando que sua compensação ocorra de forma escalonada ao longo de 60 meses.

Essas novas exigências representam uma interferência desproporcional nos direitos dos contribuintes, impactando diretamente sua gestão financeira e sua capacidade de manter a regularidade fiscal, tendo as empresas que dependiam da compensação imediata de créditos legítimos a enfrentar barreiras burocráticas que comprometem a previsibilidade tributária, criando um ambiente de insegurança jurídica.

Além dos impactos econômicos negativos, a Lei nº 14.873/2024 levanta questionamentos jurídicos profundos, pois, como veremos adiante, afronta princípios fundamentais estabelecidos pela Constituição Federal, tais como o princípio da legalidade tributária, a segurança jurídica, a vedação ao confisco e o direito de propriedade. Além disso, ao criar uma limitação artificial à compensação tributária sem justificativa plausível, a nova legislação amplia o risco de judicialização da matéria, pois contribuintes afetados buscarão o reconhecimento da inconstitucionalidade da norma.

A restrição imposta pela nova norma pode ser interpretada como uma violação direta à autonomia financeira das empresas, pois obriga os contribuintes a manterem valores já reconhecidos como créditos de forma retida por longos períodos, medida que impõe um entrave à administração eficiente dos recursos das empresas, dificultando a realização de investimentos e o pagamento de outras obrigações fiscais e operacionais.

Diante desse cenário, temos como objetivo analisar os aspectos ilegais e inconstitucionais da Lei nº 14.873/2024, demonstrando como essa alteração compromete a estabilidade do

sistema tributário e prejudica a relação entre os contribuintes e a administração pública, abordando os princípios constitucionais violados, os dispositivos legais infringidos e os impactos econômicos dessa restrição no ambiente empresarial brasileiro, fundamentando o sistema tributário brasileiro em princípios constitucionais que garantem a previsibilidade e a segurança jurídica na relação entre o Estado e os direitos dos contribuintes, dentre os quais a compensação tributária se destaca como um mecanismo essencial para evitar a bitributação e corrigir pagamentos indevidos de tributos.

2. A COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

A compensação tributária é um instituto amplamente reconhecido pelo ordenamento jurídico brasileiro, servindo como um instrumento de justiça fiscal e equilíbrio entre os direitos do contribuinte e a arrecadação estatal, estabelecido no Código Tributário Nacional (CTN), em seu artigo 170, traz previsão clara de que o contribuinte pode utilizar créditos tributários líquidos e certos para extinguir obrigações fiscais, desde que dentro das normas estabelecidas pela legislação.

Esse mecanismo tem como principal objetivo evitar que o Estado se aproprie indevidamente de valores que pertencem aos contribuintes, garantindo que tributos pagos a mais ou indevidamente possam ser utilizados para abater tributos devidos, contribuindo a compensação tributária para a redução da litigiosidade fiscal, pois permite que contribuintes regularizem sua situação sem a necessidade de processos administrativos ou judiciais prolongados.

A legislação infraconstitucional também assegura esse direito, conforme o artigo 66 da Lei nº 8.383/1991², dispondo que valores pagos indevidamente podem ser utilizados pelo contribuinte para compensação de tributos administrados pela Receita Federal. Posteriormente, o artigo 74 da Lei nº 9.430/1996³ ampliou esse direito, permitindo a compensação de tributos de diferentes espécies, desde que todos sejam administrados pelo mesmo ente federativo.

Portanto, a compensação tributária se tornou, no âmbito empresarial, um mecanismo essencial para a gestão tributária eficiente, permitindo que empresas otimizem sua carga tributária sem a necessidade de desembolsos adicionais, relevante em setores que operam com margens reduzidas e dependem do correto aproveitamento de créditos fiscais para manter a competitividade no mercado.

² Art. 66. Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos, contribuições federais, inclusive previdenciárias, e receitas patrimoniais, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a período subsequente. § 1º A compensação só poderá ser efetuada entre tributos, contribuições e receitas da mesma espécie. § 2º É facultado ao contribuinte optar pelo pedido de restituição. § 3º A compensação ou restituição será efetuada pelo valor do tributo ou contribuição ou receita corrigido monetariamente com base na variação da UFIR. § 4º As Secretarias da Receita Federal e do Patrimônio da União e o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS expedirão as instruções necessárias ao cumprimento do disposto neste artigo.

³ Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

2.1 Fato jurídico em sentido estrito e ato jurídico em sentido estrito na compensação tributária

A compensação tributária pode ser analisada sob diferentes óticas jurídicas. Como *fato* jurídico em sentido estrito, a compensação surge independentemente da vontade do contribuinte, pois decorre diretamente da existência de créditos líquidos e certos reconhecidos administrativamente ou judicialmente. Assim, o direito à compensação não é concedido pelo Fisco, mas sim reconhecido pelo ordenamento jurídico.

Por outro lado, a compensação tributária também pode ser classificada como um *ato* jurídico em sentido estrito, pois sua efetivação exige um procedimento administrativo regulado por normas fiscais, precisando o contribuinte declarar a compensação, comprovar a existência do crédito tributário e se submeter à homologação da Receita Federal, demonstrando que, embora a compensação seja um direito garantido, sua aplicação depende de formalidades burocráticas impostas pelo Estado.

Interferindo diretamente nessa estrutura, a Lei nº 14.873/2024 impôs limites artificiais e desproporcionais ao uso dos créditos tributários ao determinar um parcelamento compulsório para créditos superiores a R\$ 10 milhões. Contrariando a ordem jurídica-tributária, a nova legislação altera a natureza jurídica da compensação tributária, restringindo um direito que deveria ser exercido de forma plena pelo contribuinte.

O direito à compensação tributária não pode ser restringido sem justificativa plausível, uma vez que sua finalidade é permitir que o contribuinte recupere valores pagos indevidamente, e a imposição de barreiras burocráticas, como o parcelamento obrigatório, cria um desincentivo ao correto pagamento de tributos, pois torna o processo de recuperação de créditos mais demorado e oneroso.

Ademais, o caráter impositivo e unilateral da nova legislação desconsidera o direito do contribuinte à gestão eficiente de seus créditos fiscais, violando princípios básicos do direito tributário e da administração pública, aumentando a complexidade do cumprimento das obrigações fiscais e gerando insegurança quanto ao aproveitamento de créditos futuros.

3. A INCONSTITUCIONALIDADE *FORMAL* DA LEI Nº 14.837/2024

Ao tratarmos sobre a inconstitucionalidade do novo ato normativo, precisamos abordar, de forma extremamente sucinta a diferença entre constitucionalidade *formal* e *material*.

De acordo com as lições de *Marcelo Novelino*⁴:

A inconstitucionalidade formal (ou nomodinâmica) ocorre quando há violação de norma constitucional definidora de formalidades ou procedimentos relacionados à elaboração de atos normativos.

(...).

A inconstitucionalidade material (ou nomoestática) ocorre quando o conteúdo de leis ou atos normativos contraria normas constitucionais de fundo, como as definidoras de direitos e deveres (e.g. CF, art. 5º).

Nesse contexto, entendemos que a Lei nº 14.873/2024 é *formalmente inconstitucional*, pois tem seu cunho natureza jurídica de norma ordinária, enquanto o Código Tributário Nacional foi recepcionado pela Constituição Federal no patamar de lei complementar.

⁴ NOVELINO, Marcelo. *Curso de Direito Constitucional*. 11. ed. rev., ampl. e atual. Salvador: Editora JusPodivm, p. 163.

Assim, ao alterar o regime da compensação tributária de maneira arbitrária e sem respaldo em normas gerais tributárias, criando obstáculos indevidos ao uso de créditos tributários, impondo restrições que não estavam previstas e criando exigências excessivamente onerosas para os contribuintes a Lei nº 14.837/2024 viola diretamente o artigo 170 do Código Tributário Nacional⁵ e, também, artigo 146, inciso III, alínea “b”, da Constituição Federal, que determina caber à lei complementar tratar sobre *créditos* tributários, enquadrando-se o conceito de compensação tributária.

Assim, por se tratar de norma inferior, entendemos que o artigo 170 do CTN não foi alcançado pelas disposições da Lei 14.873/2024.

Conforme leciona *Canuto Neto*⁶:

pode ser autorizada a compensação de créditos tributários – assim entendidas as obrigações tributárias lançadas pela autoridade fiscal ou confessadas pelo contribuinte – com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo em face do fisco. O CTN exige que os créditos do sujeito passivo, já vencidos ou a se vencerem, sejam líquidos e certos, isto é, tenham existência induvidosa e valor definido, mas não restringe sua natureza jurídica. Assim, a lei pode, por exemplo, autorizar que créditos cí-

⁵ Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública. Parágrafo único. Sendo vincendo o crédito do sujeito passivo, a lei determinará, para os efeitos deste artigo, a apuração do seu montante, não podendo, porém, cominar redução maior que a correspondente ao juro de 1% (um por cento) ao mês pelo tempo a decorrer entre a data da compensação e a do vencimento.

⁶ CANUTO NETO, Rubens de Mendonça. *Código tributário nacional interpretado*. Org. Antonio Cláudio da Costa. Coord. Mary Elby Queiroz. Enlaw – São Paulo: Portal de Revistas Jurídicas, 2021. p. 353/354.

veis ou administrativos sejam utilizados para extinguir débitos tributários.

Com efeito, a ausência de uma lei complementar para tratar do tema compromete a validade da norma, pois a compensação tributária integra o conjunto de normas gerais de direito tributário, cuja regulamentação exige um instrumento legislativo mais robusto. Portanto, a utilização de uma lei ordinária para restringir a compensação tributária excede os limites estabelecidos pelo ordenamento jurídico, tornando a nova norma passível de questionamento por sua inconstitucionalidade formal.

4. A INCONSTITUCIONALIDADE *MATERIAL* DA LEI Nº 14.873/2024

Além da evidente inconstitucionalidade *formal*, entendemos que a Lei nº 14.873/2024 apresenta aspectos de inconstitucionalidade *material*. Em linhas gerais, que serão minuciosamente abordadas nos tópicos subseqüentes, a nova legislação apresenta grave afronta princípios fundamentais da Constituição Federal, que garantem a previsibilidade, a equidade, a segurança jurídica do sistema tributário, a propriedade privada e vedação ao confisco, sobretudo quando se desconsidera que o contribuinte já possui o direito ao crédito reconhecido administrativa ou judicialmente.

Além de tais violações, a inconstitucionalidade *material* também se manifesta na falta de justificativa fiscal adequada para a restrição imposta, uma vez que o Poder Executivo não trouxe quaisquer estudos técnicos, jurídicos ou econômicos de forma a demonstrar que a limitação à compensação de créditos tributários seja necessária para garantir a arrecadação pública ou evitar desequilíbrios financeiros. Na realidade, a nova norma

apenas transfere para o contribuinte um ônus excessivo, dificultando a recuperação de valores que legalmente pertencem a ele.

Essa falta de fundamentação jurídica adequada pode abrir caminho para questionamentos judiciais em larga escala, pois os contribuintes buscarão o reconhecimento de seus direitos de utilizar seus créditos de forma imediata. Como resultado, espera-se um aumento expressivo no número de litígios tributários, o que sobrecarregará ainda mais o Poder Judiciário e prejudicará a previsibilidade do sistema fiscal brasileiro.

4.1 Violação ao princípio da legalidade tributária

O princípio da legalidade tributária, consagrado no artigo 150, inciso I, da CF/88, estabelece que nenhum tributo pode ser instituído, aumentado ou restringido sem previsão expressa em lei, visando garantir que as normas tributárias sejam claras, previsíveis e fundamentadas, evitando mudanças arbitrárias que possam surpreender os contribuintes.

A afronta ao princípio da legalidade tributária fica evidente com a edição da Lei nº 14.873/2024, que impõe restrições ao direito de compensação tributária sem observar os limites estabelecidos pela Constituição.

Com efeito, o princípio da legalidade tributária é um dos alicerces do sistema tributário, assegurando que nenhuma obrigação ou restrição fiscal possa ser imposta sem previsão legal, garantindo segurança jurídica aos contribuintes, impedindo mudanças arbitrárias que possam comprometer a previsibilidade das relações entre o fisco e aqueles que devem cumprir com suas obrigações tributárias.

É considerado como verdadeira regra jurídica, na medida em que por ele se exige a manifestação do Poder Legislativo, em sentido formal, expressando sua concordância com a exigência

do tributo. Por outro lado, é considerado como princípio por sua fundamentalidade e pelo seu objetivo de preservar a liberdade e a segurança jurídica, e apesar de regra, tem força de princípio (BRITO MACHADO, 2015) ⁷.

Como bem ensina *Humberto Ávila*⁸:

O dispositivo constitucional segundo o qual, se houver instituição ou aumento de tributo, então, a instituição ou aumento deve ser veiculado por lei é aplicado como regra se o aplicador, visualizando o aspecto imediatamente comportamental, entendê-lo como mera exigência de lei em sentido formal para a validade da criação ou aumento de tributos; da mesma forma, pode ser aplicado como princípio se o aplicador, desvinculando-se do comportamento a ser seguido no processo legislativo, enfocar o aspecto teleológico, e concretizá-lo como instrumento de realização do valor liberdade para permitir o planejamento tributário e para proibir a tributação por meio de analogia, e como meio de realização do valor segurança, para garantir a previsibilidade pela determinação legal dos elementos da obrigação tributária e proibir a edição de regulamentos que ultrapassem os limites legalmente traçados.

Sendo um dos fundamentos do Estado de Direito, o princípio da legalidade assegura que nenhuma obrigação tributária seja imposta sem respaldo normativo adequado, e ao restringir o direito de compensação tributária sem a devida observância constitucional, a Lei nº 14.873/2024 violou gravemente o direi-

⁷ BRITO MACHADO, Hugo de. *Teoria geral do direito tributário*. Editora Malheiros. São Paulo: 2015, p. 65/66.

⁸ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios*, 22^a ed., São Paulo, Malheiros Editores, 2024, p. 64/65.

to dos contribuintes sem se observar o contido na Constituição Federal.

O respeito irrestrito à legalidade não é apenas uma exigência normativa, mas uma salvaguarda fundamental para a confiança na ordem jurídica.

4.2 Violação ao princípio da segurança jurídica e à coisa julgada

O princípio da segurança jurídica, previsto no artigo 5º, inciso XXXVI, protege os contribuintes contra mudanças normativas radicais e inesperadas, garantindo a estabilidade das regras tributárias, assegurando que os atos jurídicos perfeitos, os direitos adquiridos e a coisa julgada sejam respeitados, impedindo que legislações posteriores alterem situações jurídicas já consolidadas.

Segundo TORRES (2011), a segurança jurídica gera expectativas de confiança legítima sobre a proporcionalidade, comodidade e aceitabilidade das exações tributárias, em coerência com os direitos protegidos pela Constituição. Em vista disso, a proibição de excesso nas obrigações tributárias, mediante indevida apropriação estatal, total ou parcial, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, tem como finalidade preservar o equilíbrio de carga tributária, individual ou sistêmica, bem como o exercício dos direitos patrimoniais e de livre iniciativa, segundo a Constituição ⁹.

⁹ Torres, Helene Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. 2011. p. 667.

Pertinente são as considerações de *Kaufmann*¹⁰, no tocante a segurança e a justiça, do qual se reproduz:

O que antes se disse sobre as leis, vale, *mutatis mutandis*, também para sentenças judiciais. Sem a força de caso julgado, o processo dificilmente chegava ao fim. Visto que quase sempre umas das partes no processo sente que a sentença não lhe fez justiça, ela nunca desistiria do litígio. Pode facilmente imaginar-se o que tal significaria para a paz jurídica. E também aqui as coisas se passam de tal modo que não adquire a força de caso julgado apenas a sentença correcta, mas também a sentença errônea.

No mesmo diapasão explica *Cunha Pontes* ao citar *Novoa*¹¹:

Recordando que a segurança jurídica que devemos admitir neste setor do ordenamento é a chamada segurança 'no Direito', sua aceção não poderá ser outra que aquela formulada por Hensel no sentido de que somente pode se falar de um Direito substancialmente seguro quando o ordenamento introduza 'certeza ordenadora', o que inevitavelmente leva à ideia de determinabilidade das consequências jurídicas dos atos dos particulares, e desde esta perspectiva, à ideia de previsibilidade dessas consequências.

Sobre a Lei nº 14.873/2024, os contribuintes foram surpreendidos com novas restrições que não foram objeto de um

¹⁰ KAUFMANN, Arthur. *Filosofia do Direito*, tradução de Antonio Ulisses Cortês, Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2004, p. 287.

¹¹ CUNHA PONTES, Helenilson. *Coisa julgada, constitucionalidade e legalidade em matéria tributária*. Coord. Hugo Brito Machado. São Paulo: Dialética; Fortaleza: ICET, 2006, p. 143

período adequado de transição, tampouco respeitaram as decisões judiciais definitivas que asseguravam o direito à compensação plena e imediata, desqualificando a coisa julgada, estabelecido no artigo 5º, inciso XXXVI – princípio da proibição de retroatividade, não podendo ser alterada por norma posterior.

Ao modificar as regras de compensação e impor limitações retroativas, a Lei nº 14.873/2024 viola a autoridade das decisões judiciais, criando um ambiente de incerteza jurídica e incentivando a reabertura de litígios sobre questões que já haviam sido definitivamente resolvidas pelo Poder Judiciário.

4.3 Restrição indevida ao direito de propriedade e vedação ao confisco

Os créditos tributários reconhecidos administrativa ou judicialmente são ativos financeiros dos contribuintes, e sua limitação imposta pelo Estado sem justificativa plausível configura um confisco indireto, prática proibida pelo artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal, que impede que tributos ou medidas fiscais sejam utilizados com efeito confiscatório, ou seja, de maneira a retirar do contribuinte recursos de forma abusiva e desproporcional.

A situação imposta pela Lei nº 14.873/2024 impede que o contribuinte disponha livremente dos seus créditos tributários, forçando-o a seguir um cronograma imposto pelo Fisco, que, na prática, traz um ônus excessivo, comprometendo e interferindo diretamente na gestão do fluxo de caixa, dificultando o planejamento tributário e ao restringir a compensação dos créditos, se tem por consequência o aumento do custo do capital, redução da liquidez, vindo a afetar a competitividade e equilíbrio financeiro no mercado.

A vedação ao confisco está diretamente ligada ao princípio da proporcionalidade, pois a tributação não pode resultar na absorção indevida da riqueza do contribuinte, e ao impor barreiras à compensação de créditos tributários, se extrapola a função arrecadatória do Estado com um ônus excessivo às empresas que dependem desses valores para manter a regularidade fiscal e realizar investimentos, agindo a norma de forma indireta como uma arrecadação compulsória disfarçada, obrigando os contribuintes a financiarem o próprio Estado.

A inconstitucionalidade material também se apresenta na violação sistemática ao direito de propriedade, que protege – ou deveria proteger – o contribuinte contra intervenções indevidas do Estado sobre seus bens e direitos, sendo os créditos tributários ativos legítimos das empresas, adquiridos por meio de pagamentos indevidos ou recolhimentos a maior de tributos, e sua compensação é um direito garantido por lei complementar, não podendo ser restringido arbitrariamente por meio de legislação infraconstitucional.

Como nos ensina o saudoso professor *Brito Machado*¹²:

A propriedade. O crédito do contribuinte é parcela de seu patrimônio. É sua propriedade. Na medida em que não se admite a compensação de créditos do contribuinte com dívidas fiscais suas, se está admitindo verdadeiro confisco de seus créditos, sabido que é, de todos, que o contribuinte não dispõe de meios eficazes para o fazer valer contra a Fazenda

Neste mesmo horizonte, *Pereira*¹³ afirma que:

¹² BRITO MACHADO, Hugo de. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2024 p. 233.

O direito à propriedade, assegurado constitucionalmente, é fundamento do direito à compensação (uma vez que esta tenha sido prevista em lei ordinária), haja vista que créditos líquidos e certos em face do Fisco compõem o patrimônio jurídico do contribuinte, e podem ser objeto tanto de restituição quanto de compensação.

Com grande clareza ao tema, o *Supremo Tribunal federal*¹⁴, se pronunciou sobre o assunto e afirmou que “o poder de taxar não pode chegar à desmedida do poder de destruir, uma vez que aquele somente pode ser exercido dentro dos limites que o tornem compatível com a Liberdade de trabalho, do comércio e de indústria e com o direito de propriedade”.

Portanto, o legislador ordinário não detém absoluta liberdade para regular o instituto, impondo quaisquer limitações e penalidades ao direito de compensar, pois o referido direito se encontra constitucionalmente tutelado, dentre outros, pelo direito à propriedade. Assim, qualquer limitação ou penalidade que tenha finalidade legítima deverá forçosamente se adequar ao princípio da proporcionalidade para se aferir a adequação, a necessidade e a proporcionalidade em sentido estrito da limitação ou penalidade em face da finalidade pretendida.¹⁵

¹³ PEREIRA, Roberto Codorniz Leite. *Compensação no direito tributário, proporcionalidade e segurança jurídica*. Revista Direito Tributário Atual, n. 46. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2020. Quadrimestral. p. 411.

¹⁴ Revista Forense, vol. 145/164, 25.9.1951, rel. Min. Orozimbo Nonato.

¹⁵ PEREIRA, Roberto Codorniz Leite. Op. cit. p. 433-434.

4.4 A competência legislativa na compensação tributária e a violação constitucional

A atribuição ao Ministro da Fazenda da competência para regulamentar a compensação tributária, em vez de manter essa prerrogativa no Congresso Nacional, representa uma violação grave ao princípio da separação dos Poderes, consagrado no artigo 2º da Constituição Federal, base do equilíbrio institucional e que estabelece que as funções legislativa, executiva e judiciária, devem ser exercidas por órgãos distintos, evitando concentrações indevidas de poder.

A regulamentação de normas tributárias, por sua natureza, envolve a criação de obrigações e direitos para os contribuintes, o que exige uma abordagem legislativa formal, submetida ao debate público e ao controle democrático, e quando essa competência é desviada para o Ministério da Fazenda, permite-se que o Executivo atue além de sua função regulatória, assumindo, na prática, um papel legislador sem o devido respaldo constitucional.

O princípio da legalidade tributária, previsto no artigo 150, inciso I, da Constituição, reforça a necessidade de que qualquer inovação no campo tributário, seja para instituir, majorar ou limitar tributos e suas formas de extinção, ocorra exclusivamente por meio de lei, e no caso em tela, a compensação tributária, ao ser um meio legítimo de quitação de obrigações fiscais, não pode ser objeto de restrições impostas por simples ato administrativo, pois a Constituição confere ao Congresso Nacional o dever de disciplinar essas questões, garantindo que qualquer alteração passe pelo processo legislativo adequado.

Assim, ao se outorgar poderes ao Ministério da Fazenda para que edite regras sobre compensação tributária sem autorização legal, se concede ao Poder Executivo uma atribuição nor-

mativa que ultrapassa a mera regulamentação e invade a competência exclusiva do Poder Legislativo.

Com efeito, enquanto normas tributárias aprovadas pelo Congresso Nacional passam por um processo legislativo formal, garantindo maior estabilidade e previsibilidade, regulamentos editados unilateralmente pelo Ministério da Fazenda podem ser modificados a qualquer momento, conforme a oportunidade e conveniência do governo em exercício, criando um cenário de instabilidade para as empresas e demais contribuintes, que dependem de regras claras para planejar suas obrigações fiscais, até porque, em havendo mudanças arbitrárias nas normas de compensação tributária que geram impactos financeiros negativos, levando a aumentos inesperados na carga tributária e dificultando a gestão tributária dos negócios, os contribuintes possuem o direito de se planejarem e elaborarem um plano de gestão de acordo com as suas obrigações tributárias.

O jurista *Barros Carvalho*¹⁶ é categórico ao definir que:

o princípio da legalidade é limite objetivo que se presta, ao mesmo tempo, para oferecer segurança jurídica aos cidadãos, na certeza de que não serão compelidos a praticar ações diversas daquelas prescritas por representantes legislativos, e para assegurar observância ao primado constitucional da tripartição dos poderes.

Assim, a delegação de uma prerrogativa legislativa ao Poder Executivo compromete o equilíbrio institucional e cria um precedente perigoso e indesejável, além de ocasionar, obviamente, violação ao princípio da separação dos poderes.

¹⁶ BARROS CARVALHO, Paulo de. *Direito tributário: linguagem e método*. 8. ed. – São Paulo: Noeses, 2021, p. 306.

4.5 Princípio da irretroatividade tributária

Não menos importante, a inconstitucionalidade material da Lei nº 14.873/2024 igualmente se manifesta pela violação ao princípio da irretroatividade tributária que, de acordo com o artigo 150, inciso III, alínea “a”, da Constituição Federal, estabelece ser vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios aplicar normas tributárias retroativamente para prejudicar o contribuinte.

Portanto, a nova legislação, ao restringir a compensação de créditos que foram reconhecidos em favor do contribuinte antes da entrada em vigor da norma, impede que estes se utilizem de seus créditos de acordo com a legislação anterior. Essa retroatividade altera a segurança jurídica dos atos tributários já praticados, prejudicando contribuintes que realizaram planejamento financeiro considerando a legislação vigente no momento da apuração do crédito.

Com efeito, a irretroatividade tributária é um princípio fundamental do direito tributário, pois visa garantir previsibilidade aos contribuintes, e quando uma norma tributária modifica um direito já consolidado e tenta aplicá-lo a situações passadas, isso gera insegurança jurídica e frustra legítimas expectativas dos contribuintes, que confiaram no ordenamento jurídico vigente para tomar suas decisões fiscais, trazendo uma instabilidade, resultando na migração de investimentos para países com sistemas tributários mais previsíveis e menos sujeitos a mudanças inesperadas, prejudicando a economia nacional e a competitividade das empresas brasileiras.

Apesar de o art. 150, III, a, da Constituição Federal somente se referir à cobrança de tributos e à data da ocorrência dos fatos geradores, evidenciando que se volta diretamente contra as leis impositivas retroativas, é perfeitamente possível iden-

tificar a existência de um princípio geral da irretroatividade das leis tributárias desfavoráveis aos contribuintes, derivado da interpretação deste preceito em conjunto com os arts. 1º. *Caput* (cláusula do Estado de Direito) e 5º. *caput* (princípio da segurança jurídica) e XXXVI (garantia do ato jurídico perfeito, do direito adquirido e da coisa julgada), todos da Carta Política.¹⁷

5. CONCLUSÃO

A Lei nº 14.873/2024 representa um grave retrocesso para o sistema tributário brasileiro, pois impõe restrições desproporcionais e inconstitucionais à compensação tributária, dificultando o exercício de um direito já consolidado pelos contribuintes, criando barreiras artificiais que impactam diretamente a liquidez das empresas e prejudicando o ambiente de negócios. Ao invés de simplificar e modernizar o sistema tributário, a legislação caminha na contramão do princípio da eficiência administrativa e gera um efeito perverso sobre a economia, reduzindo a previsibilidade do planejamento financeiro dos contribuintes.

A norma, como vimos, viola o direito de propriedade, configura confisco indireto e afronta princípios constitucionais fundamentais, criando um ambiente tributário desfavorável e desestimulando investimentos no país, enfrentando as empresas que contavam com a compensação integral de seus créditos para equilibrar suas obrigações fiscais um cenário de incerteza, pois a imposição do parcelamento compulsório retarda o aproveitamento desses valores e compromete a gestão de caixa, podendo essa insegurança jurídica resultar na fuga de investimentos para

¹⁷ VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição tributária interpretada* – 2. ed., ver., atual. e ampl. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012, p. 264.

países que oferecem maior estabilidade regulatória, impactando negativamente a competitividade da economia nacional.

Além de gerar insegurança jurídica, a nova legislação aumenta os custos de conformidade tributária, dificulta a gestão financeira das empresas e amplia a burocracia fiscal, tornando o ambiente de negócios mais hostil para os contribuintes, e com esse excesso de intervenção estatal, em vez de melhorar a arrecadação fiscal, poderá a vir ocorrer um aumento na litigiosidade, sobrecarregando ainda mais o Poder Judiciário e retardando a resolução de disputas fiscais.

A afronta ao princípio da coisa julgada, garantido pelo artigo 5º, inciso XXXVI, da Constituição Federal, é uma das mais graves consequências da Lei nº 14.873/2024, pois reconhecidos os créditos tributários por meio de decisões definitivas, é certo que não poderiam ser alterados por qualquer legislação posterior. Além disso, há violação direta à separação dos poderes e ao princípio da segurança jurídica ao se permitir que normas infra-constitucionais interfiram em decisões transitadas em julgado, criando-se um precedente perigoso, que enfraquece a autoridade do Poder Judiciário.

A tentativa do governo de modificar unilateralmente os efeitos da compensação tributária representa uma ingerência indevida nos direitos dos contribuintes, sabido que o princípio da legalidade tributária exige que regras sobre compensação sejam claras, previsíveis e não sujeitas a mudanças arbitrárias, o que não foi respeitado pela nova legislação.

Diante de tantas ilegalidades e inconstitucionalidades, a Lei nº 14.873/2024 deve ser amplamente contestada para se garantir a estabilidade do sistema tributário e o respeito aos direitos fundamentais dos contribuintes, tendo o Judiciário um papel essencial na correção dessas distorções, seja por meio da

declaração de inconstitucionalidade da norma, seja pela garantia de interpretações que mitiguem os efeitos lesivos dessa legislação sobre os contribuintes, pois o objetivo do sistema tributário é promover justiça fiscal e segurança jurídica, e medidas como essa apenas contribuem para ampliar a incerteza e a complexidade da legislação brasileira, tornando o país menos atrativo para investimentos e comprometendo a saúde financeira das empresas que operam no Brasil.

Portanto, a busca por um sistema tributário mais eficiente e transparente deve estar alinhada à promoção da previsibilidade e da confiança nas normas fiscais, não havendo espaço para que medidas restritivas afetem a instabilidade econômica.

Concluimos, portanto, que a legislação deve ser revisada a fim de garantir que o ordenamento tributário nacional seja pautado por princípios de equidade, segurança e respeito aos direitos fundamentais dos contribuintes. A defesa da segurança jurídica e da estabilidade das normas tributárias são essenciais para a manutenção de um ambiente econômico saudável e para a preservação da confiança dos contribuintes no sistema jurídico brasileiro.

6. REFERÊNCIAS

- ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios*. 22. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2024.
- BARROS CARVALHO, Paulo de. *Direito tributário: linguagem e método*. 8. ed. São Paulo: Noeses, 2021.
- BRITO MACHADO, Hugo de. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2024.
- BRITO MACHADO, Hugo de. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2015.
- CANUTO NETO, Rubens de Mendonça. *Código tributário nacional interpretado*. Org. Antônio Cláudio da Costa. Coord. Mary Elby Queiroz. São Paulo: Portal de Revistas Jurídicas, 2021.

- CUNHA PONTES, Helenilson. *Coisa julgada, constitucionalidade e legalidade em matéria tributária*. Coord. Hugo Brito Machado. São Paulo: Dialética; Fortaleza: ICET, 2006.
- KAUFMANN, Arthur. *Filosofia do direito*. Tradução de Antônio Ulisses Cortês. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2004.
- NOVELINO, Marcelo. *Curso de direito constitucional*. 11. ed. rev., ampl. e atual. Salvador: Editora JusPodivm
- PEREIRA, Roberto Codorniz Leite. *Compensação no direito tributário, proporcionalidade e segurança jurídica*. Revista Direito Tributário Atual, n. 46. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2020. Quadrimestral.
- Revista Forense. Vol. 145/164, 25 set. 1951, rel. Min. Orozimbo Nonato.
- TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011.
- VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição tributária interpretada*. 2. ed., ver., atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

III

A pena de perdimento no Direito Aduaneiro Brasileiro: Limites, proporcionalidade e o elemento subjetivo

The penalty of forfeiture in Brazilian Customs Law: Limits, proportionality and the subjective element

Daniel Biagini Brazão Bartkevicius¹

Resumo: Este artigo examina a aplicação da pena de perdimento no direito aduaneiro brasileiro, com ênfase nos limites impostos pelo princípio da proporcionalidade e na necessidade de comprovação do elemento subjetivo, como dolo ou má-fé. O foco principal recai sobre a análise de casos concretos julgados pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) e pelos Tribunais Regionais Federais (TRFs), complementada por um exame normativo. Busca-se demonstrar que a imposição dessa penalidade extrema deve observar critérios rigorosos, garantindo a razoabilidade e a justiça na atuação do Fisco, especialmente em situações envolvendo erros de terceiros ou irregularidades formais que não causem prejuízo ao erário.

Abstract: This article examines the application of the forfeiture penalty in Brazilian customs law, focusing on the limits imposed by the principle of proportionality and the requirement to prove subjective elements such as intent or bad faith. The main focus lies on the analysis of specific cases decided by the Superior Court of Justice (STJ) and Regional Federal Courts (TRFs), complemented by a normative review. The study aims to demonstrate that the imposition of this extreme penalty must adhere to strict criteria, ensuring reasonableness and fairness in the tax administration's actions, particularly in cases involving third-party errors or formal irregularities that do not result in financial harm to the Treasury.

¹ Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT). Membro do Instituto Brasileiro de Estudos de Direito Administrativo, Financeiro e Tributário (IBEDAFT). Advogado tributarista. E-mail: daniel.biagini84@gmail.com.

Palavras chaves: Pena de perdimento; Direito aduaneiro; Proporcionalidade; Dolo; Má-fé; Elemento subjetivo.

Keywords: Forfeiture penalty; Customs law; Proportionality; Intent; Bad faith; Subjective element.

Sumário: Introdução, 1. Dolo ou má-fé como requisito para a pena de perdimento. 2. Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. 3. Jurisprudência do Tribunal Regional Federal da 3ª Região (TRF3). Notas de Conclusão.

INTRODUÇÃO

A pena de perdimento de bens, prevista na legislação aduaneira brasileira, é uma das sanções mais severas aplicadas no âmbito do direito tributário e fiscal, resultando na perda definitiva de mercadorias pelo contribuinte. Como aponta Paulo de Barros Carvalho, a sanção possui uma natureza jurídico-tributária em sua essência, com impactos também no campo penal. Segundo o autor:

As mercadorias estrangeiras encontradas em situação irregular serão apreendidas e seu proprietário, independentemente do processo penal a ser instaurado, perdê-las-á em favor da Fazenda Pública. Tais bens, posteriormente, serão levados a leilão e o produto arrecadado passará a constituir receita tributária. O infrator sofrerá duas sanções: a de caráter administrativo tributário, em virtude da perda de mercadoria, e a de índole criminal, mediante a pena que lhe será infligida.²

Embora tenha como objetivo central proteger a economia nacional, reprimir ilícitos tributários e combater fraudes no comércio exterior, a aplicação da pena de perdimento exige critérios rigorosos que respeitem os princípios constitucionais, especialmente o devido processo legal, a proporcionalidade e a razoabilidade.

² CARVALHO, 2008, p. 534

Na vida cotidiana da advocacia, este autor tem observado, em diversas ocasiões, situações em que a RFB aplica a pena de perdimento de maneira que aparenta ser aplicada de forma automática e generalizada, sem a devida análise das circunstâncias concretas e dos elementos subjetivos, como dolo ou má-fé. Embora não se possa afirmar categoricamente que essa prática reflete um procedimento institucionalizado, esses casos chamam atenção pela sua recorrência e pelos potenciais impactos negativos aos contribuintes, especialmente quando a sanção extrema é aplicada em situações de dúvida ou meras irregularidades formais.

Esse cenário pode ser interpretado sob a ótica do excesso de poder, conforme descrito por Hely Lopes Meirelles, que define o excesso como a prática de um ato administrativo que, embora formalmente dentro da competência da autoridade, ultrapassa os limites permitidos, tornando-se arbitrário, ilícito e nulo.

Como o autor destaca, *“o excesso de poder ocorre quando a autoridade, embora competente para praticar o ato, vai além do permitido e exorbitou no uso de suas faculdades administrativas.”* Essa atuação, ao desrespeitar os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, compromete a legitimidade das ações administrativas e pode ser configurada como abuso de poder.

Foi justamente essa constatação, fruto da prática diária, que motivou este autor a elaborar o presente artigo, buscando analisar, sob a perspectiva normativa e jurisprudencial, a necessidade de critérios mais rigorosos e ponderados na aplicação da pena de perdimento. Afinal, medidas extremas, quando desprovidas de uma base sólida de razoabilidade e proporcionalidade, podem gerar insegurança jurídica e afastar o Estado do seu papel de zelar pela justiça fiscal.

Feita a introdução, passaremos a abordar o tema com maior profundidade, iniciando pela análise do dolo e da má-fé como requisitos indispensáveis para a aplicação da pena de perdimento. Em seguida, serão examinados julgados relevantes do TRF da 3ª Região

e do STJ, com o objetivo de ilustrar como os princípios da razoabilidade e proporcionalidade têm sido aplicados na prática judicial.

1. DOLO OU MÁ-FÉ COMO REQUISITO PARA A PENA DE PERDIMENTO

De acordo com Zanelatto, citado por Alves (2016)³, a pena de perdimento é uma sanção aduaneira que visa à declaração de perda de bens de particulares para o Estado, em decorrência de uma *ação comissiva dolosa, que termine por causar dano ao erário público* seja pela inobservância de obrigações tributárias que deveriam ter sido cumpridas no controle aduaneiro, ou pela introdução de bens proibidos no território nacional por meio da importação.

Essa perspectiva ressalta que a aplicação da pena de perdimento demanda a demonstração do elemento subjetivo, ou seja, dolo ou má-fé por parte do agente. A sanção, considerada uma das mais rigorosas previstas no ordenamento jurídico aduaneiro, somente se justifica em situações em que há clara intenção de fraudar o Fisco ou de violar as regras tributárias.

No direito aduaneiro, o dolo se manifesta como a intenção deliberada de infringir as normas tributárias, seja com o objetivo de evitar o pagamento de tributos, seja para promover a entrada de mercadorias cuja importação é proibida.

Na falta desse elemento subjetivo, a aplicação da pena de perdimento afronta princípios fundamentais, como a proporcionalidade e a razoabilidade, que, embora não estejam expressamente previstos no artigo 37 da Constituição Federal de 1988⁴, são am-

³ ALVES, Maria do Monte. *A aplicação da pena de perdimento no direito aduaneiro brasileiro: limites e princípios jurídicos*. Dissertação de Mestrado, Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ), Rio de Janeiro, 2016. Disponível em: <https://pantheon.ufrj.br/bitstream/11422/18892/1/MMAlves.pdf>. Acesso em: 12/12/2024.

⁴ Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princí-

plamente reconhecidos pela doutrina e jurisprudência como desdobramentos do devido processo legal (artigo 5º, inciso LIV)⁵ e de outros princípios que norteiam a administração pública, como legalidade, moralidade e eficiência.

Na prática, verifica-se que a RFB, ao se deparar com dúvidas quanto à conduta do contribuinte, frequentemente adota uma postura punitiva, aplicando a pena de perdimento de forma indiscriminada, mesmo na ausência de comprovação inequívoca de dolo ou má-fé. Essa prática contraria o princípio constitucional da proporcionalidade e suscita preocupação em relação à garantia de justiça e razoabilidade na atuação fiscal.

No direito penal, vigora o princípio do *in dubio pro reo*, que assegura que, diante de incertezas, a interpretação deve sempre favorecer o acusado. Embora esse princípio tenha origem no campo penal, sua essência encontra aplicação no direito administrativo sancionador, incluindo o âmbito tributário, como um mecanismo de proteção contra penalidades desproporcionais e arbitrárias.

No direito tributário, esse princípio é consagrado pelo artigo 112 do Código Tributário Nacional (CTN), que estabelece que, em caso de dúvida na interpretação da norma que define infrações ou penalidades, deve prevalecer a solução mais favorável ao contribuinte.

Assim, em situações de incerteza sobre a capitulação legal do fato, as circunstâncias materiais envolvidas, a autoria ou mesmo a natureza ou gradação da penalidade, a interpretação deve ser fa-

pios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:

⁵ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

LIV – ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal;

vorável ao administrado. Trata-se do princípio do *in dubio pro contribuinte*, que se alinha à lógica de um Estado democrático de direito, no qual a atuação do Fisco deve ser pautada por critérios de legalidade e justiça.

Contudo, a conduta da RFB, ao priorizar a aplicação da penalidade máxima em cenários de dúvida, demonstra uma inversão desse princípio, comprometendo o equilíbrio entre a proteção dos interesses do Estado e os direitos dos contribuintes.

Na sequência, este artigo analisará como os tribunais têm abordado essa questão, apresentando julgados relevantes do TRF da 3ª Região (TRF3) e do Superior Tribunal de Justiça (STJ). Esses casos concretos ilustrarão como os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade têm sido aplicados para equilibrar o poder punitivo do Fisco com os direitos e garantias dos contribuintes.

2. JURISPRUDÊNCIA DO STJ

Conforme já mencionado, a análise da jurisprudência evidencia que os tribunais têm se debruçado sobre a aplicação da pena de perdimento à luz de critérios que integram tanto elementos objetivos quanto subjetivos. Nesse contexto, o STJ estabeleceu um entendimento consolidado de que a comprovação de dolo ou má-fé é indispensável para justificar a imposição dessa sanção extrema.

A ausência desses elementos, especialmente quando considerada a presunção de boa-fé do contribuinte e a possibilidade de aplicação de penalidades menos gravosas, torna a aplicação da pena de perdimento desproporcional e, portanto, inadequada.

Dessa forma, o STJ vem flexibilizando a aplicação da pena de perdimento em situações em que não há má-fé por parte do contribuinte, principalmente quando a irregularidade identificada é meramente formal e não acarreta prejuízo ao erário. No AgInt no

AREsp 2.108.582/RJ⁶, por exemplo, o Tribunal destacou a relevância de se considerar a boa-fé do contribuinte e a existência de sanções pecuniárias suficientes para reprimir a conduta, sob pena de violação ao princípio da proporcionalidade. Vejamos:

Processual Civil e Tributário. Agravo interno. Súmula 182/STJ. Afastamento. Desembaraço aduaneiro. Pena de perdimento. Flexibilização. Boa-fé presumida. Revalorização. Jurisprudência do STJ. Aplicação.

1. Trata-se de Agravo contra decisão que proveu o Recurso Especial. Entendeu que o acórdão se distancia do entendimento do Superior Tribunal de Justiça sobre a flexibilização da pena de perdimento, quando demonstrada a desproporcionalidade, a boa-fé e a existência de penalidade pecuniária para a conduta praticada.

2. Em seu Recurso Especial, a parte afirma que a decisão recorrida nega vigência aos arts. 100 do DL 37/1966 e 339, § 1º, do Decreto 6.759/2009 e prestigia, por outro lado, o entendimento defendido pela parte recorrida, esposado nos arts. 136 do CTN, 94 do DL 37/1966 e 237 da CF, “em flagrante contrariedade a precedentes desse Tribunal”.

3. Dessume-se que o acórdão recorrido está em dissonância com o atual entendimento do Superior Tribunal de Justiça de que deve ser flexibilizada a aplicação da pena de perdimento de bens, por violação ao princípio da proporcionalidade, diante da não caracterização da má-fé do contribuinte e existência de penalidade pecuniária para a conduta praticada, razão pela qual merece prosperar a irresignação.

⁶ STJ. 2ª Turma. AgInt no AREsp: 2.108.582, Rel. Min. Herman Benjamin. Data de Julgamento: 27/03/2023. DJe 04/04/2023

4. Diante dos fatos narrados e acatados pelo aresto, não se verifica no comportamento da impetrante, relativo à internação da mercadoria, qualquer manobra no sentido de afastar a exigência de tributo que seria devido ou de ensejar o ingresso irregular de mercadoria, não resultando dano ao erário. Assim, não se caracterizou a ofensa ao disposto no art. 105, X, do Decreto-Lei 37/1966.⁵ Denota-se que a aplicação da pena de perdimento, no presente caso, não se mostra proporcional, na medida em que não houve má-fé da agravante. Não pode, por si só, impor tal medida coercitiva quando a parte apresenta documentação a corroborar a situação prevista no art. 70, II, do Decreto 6.759/2009 e comprova o erro da empresa aérea transportadora. [...]

No caso mencionado acima, o contribuinte, contratado pela Petrobras para realizar estudos oceanográficos, enfrentou a retenção indevida de um equipamento utilizado para medir condutividade, temperatura e pressão no fundo do mar (CTD). O referido equipamento, que havia sido enviado ao Canadá para reparo sob o regime de exportação temporária, foi reimportado ao Brasil.

Contudo, devido a um erro da transportadora aérea subcontratada, acabou sendo indevidamente alocado em um recinto doméstico no Aeroporto do Galeão. Essa falha gerou inconsistências no sistema SISCOMEX, culminando na retenção do equipamento pela Receita Federal.

Na defesa apresentada, a empresa destacou que a falha foi exclusivamente atribuível à transportadora e que, em todo momento, agiu de boa-fé, apresentando toda a documentação necessária para o regular desembaraço do equipamento.

A sentença, por sua vez, concluiu que não houve nenhuma ilegalidade na atuação da Receita Federal, que teria agido nos limi-

tes da legalidade ao aplicar a penalidade de perdimento da mercadoria diante da infração constatada.

O Tribunal Regional Federal da 2ª Região corroborou a sentença de primeira instância, entendendo que tanto a retenção do equipamento quanto a aplicação da pena de perdimento pela autoridade aduaneira estavam de acordo com a legislação vigente.

No Recurso Especial apresentado, o contribuinte alegou que a aplicação da pena de perdimento ao equipamento foi desproporcional e violou a legislação aduaneira. Argumentou que o erro que originou a infração era de responsabilidade exclusiva da transportadora aérea, incumbida legalmente de realizar o transporte e garantir o correto acondicionamento da carga. Reforçou ainda que não havia nenhum indício de dolo, má-fé ou conduta que justificasse a imposição da penalidade extrema.

Ao analisar o caso, o Ministro Herman Benjamin, em decisão monocrática, acolheu os argumentos do contribuinte e afastou a pena de perdimento aplicada pela autoridade aduaneira. O Ministro reconheceu que não havia má-fé por parte do contribuinte e destacou que a penalidade desconsiderou os princípios da proporcionalidade e razoabilidade, sobretudo considerando que o erro foi comprovadamente causado pela transportadora aérea. Abaixo, seguem trechos da referida decisão:

Diante dos fatos narrados e acatados pelo aresto, não se verifica no comportamento da impetrante, relativo à internação da mercadoria, qualquer manobra no sentido de afastar a exigência de tributo que seria devido ou de ensejar o ingresso irregular de mercadoria, não resultando dano ao erário. Assim, não restou caracterizada a ofensa ao disposto no art. 105, X, do Decreto-Lei 37/1966.

Denota-se que a aplicação da pena de perdimento, no presente caso, não se mostra proporcional, na medida em que não houve má-fé da agravante. Não pode, por si só, impor

tal medida coercitiva quando a parte apresenta documentação a corroborar a situação prevista no art. 70, II, do Decreto 6.759/2009 e comprova o erro da empresa aérea transportadora.

Posteriormente, a Fazenda Nacional interpôs agravo interno, sustentando que a revisão do acórdão recorrido exigiria a reanálise de fatos e provas, algo vedado pela Súmula 7 do STJ. Além disso, reforçou o argumento de que tanto a retenção quanto a aplicação da pena de perdimento estavam de acordo com a legislação aduaneira vigente.

Contudo, a Segunda Turma do STJ, de forma unânime, rejeitou o agravo interno. O colegiado reafirmou que, no caso específico, a aplicação da pena de perdimento foi desproporcional, já que não ficou comprovada má-fé por parte do contribuinte, sendo o erro atribuível exclusivamente à transportadora. O Tribunal também destacou que não houve nenhum prejuízo ao erário e reiterou que o princípio da proporcionalidade deveria prevalecer, alinhando-se à jurisprudência consolidada da Corte.

Conclui-se que a jurisprudência do STJ tem destacado a imprescindibilidade de dolo ou má-fé para justificar a aplicação da pena de perdimento, reafirmando a necessidade de observar os princípios da proporcionalidade e razoabilidade. Ao reconhecer que a penalidade é desproporcional quando o erro é atribuído a terceiros e não há prejuízo ao erário, o Tribunal reforça a busca por equilíbrio entre a atuação fiscal e os direitos dos contribuintes. No tópico seguinte, analisaremos dois julgados do TRF 3 que seguem essa mesma linha de entendimento.

3. Jurisprudência do Tribunal Regional Federal da 3ª Região (TRF3)

Agora que foi apresentado o entendimento do STJ sobre a aplicação da pena de perdimento, este autor passa a examinar dois importantes acórdãos do Tribunal Regional Federal da 3ª Região (TRF3). Esses julgados merecem destaque por reforçarem a necessidade de comprovação de dolo ou má-fé para a imposição da sanção, especialmente em casos em que o erro é exclusivamente atribuível a terceiros, como as transportadoras. A análise a seguir busca evidenciar como o TRF3 tem tratado o tema em consonância com os princípios da razoabilidade e proporcionalidade.

Dando sequência, apresenta-se a ementa do primeiro acórdão⁷:

Administrativo. Mandado de Segurança. Liberação de mercadoria. Carga embarcada ausência de manifesto de carga. Falha da transportadora. Responsabilidade do importador afastada. Pena de perdimento. Liberação da mercadoria.

1. Não obstante a transportadora aérea tenha sido a responsável pela ausência de manifesto de carga, não há como se afastar do fato de que a impetrante/apelante é a real proprietária dos bens apreendidos, sendo direito da impetrante pedir a liberação desses bens. Desse modo resta afastada a preliminar de ilegitimidade ativa.

2. *In casu*, de acordo com as informações trazidas aos autos, as referidas mercadorias, de fato, encontravam-se desacompanhadas de manifesto de carga devido a um erro de digitação a referida empresa aérea que informou no manifesto de carga voo 2043, quando o correto seria 2943.

⁷ TRF-3. 4ª Turma. Apelação Cível nº 0006217-35.2008.4.03.6119 Rel. Des. Marcelo Saraiva. Data de julgamento: 19/09/2018. Dje: 19/10/2018

3. Denota-se que a aplicação da pena de perdimento, no presente caso, não se mostra proporcional, na medida em que a intempestividade da entrega do termo de entrada se deu por erro da empresa aérea transportadora, sem qualquer evidência de má-fé por parte da impetrante, não pode, por si só, impingir tal medida coercitiva. Não se verifica no comportamento da impetrante, relativo à importação da mercadoria, qualquer manobra no sentido de afastar a exigência de tributo que seria devido ou de ensejar o ingresso irregular de mercadoria, não resultando dano ao erário.

4. Ademais, a fim de sanar o equívoco cometido pela transportadora Lan Airlines providenciou a regularização da documentação com a apresentação de novo Manifesto de Carga, junto ao sistema MANTRA, conforme se verifica às fls. 102/108. 5. A autoridade fiscal poderia ter avaliado a mercadoria em seus aspectos tributários, inclusive quanto à regularidade de sua documentação, não havendo nenhuma suspeição de dolo por parte da impetrante a fim de causar dano ao Erário.

6. Preliminar afastada. Apelo provido.

No caso em estudo, a então impetrante, uma empresa habilitada a operar sob regime aduaneiro especial, enfrentou a retenção de equipamentos pela Receita Federal no Aeroporto Internacional de Guarulhos. A retenção decorreu de um erro de digitação no manifesto de carga, atribuído exclusivamente à transportadora aérea. Esse equívoco levou à indicação incorreta do voo responsável pelo transporte, gerando uma divergência entre o manifesto de carga e o conhecimento de transporte.

Na sentença, o juízo da 5ª Vara Federal da 19ª Subseção Judiciária de Guarulhos julgou improcedente o mandado de segurança, indeferindo o pedido de liberação dos equipamentos retidos pela Receita Federal.

Em grau de recurso, o TRF3 reformou a decisão de primeira instância e concedeu a segurança, determinando a liberação das mercadorias. O Tribunal reconheceu que o erro no registro do manifesto de carga foi exclusivamente da transportadora aérea, decorrente de um equívoco na digitação do número do voo, que foi informado como 2043 em vez de 2943. Destacou-se ainda que a impetrante, legítima proprietária das mercadorias, não agiu com má-fé e que não houve nenhuma tentativa de ingresso irregular ou prejuízo ao erário.

O acórdão destacou que a ausência de má-fé por parte da empresa, aliada à inexistência de qualquer tentativa de ingresso irregular ou dano ao erário, tornava a aplicação da sanção extrema desproporcional e inadequada. A União interpôs Recurso Especial contra a decisão do TRF3, mas o recurso não foi admitido, levando ao trânsito em julgado do processo.

Após examinar o primeiro caso em que o TRF3 abordou a aplicação da pena de perdimento, é oportuno avançarmos para a análise de um segundo julgado igualmente relevante. Esse novo caso também traz à tona, questões importantes sobre os critérios de proporcionalidade e boa-fé, com nuances que merecem atenção especial. Vamos, então, aprofundar a discussão e observar como o TRF3 tratou mais um cenário que desafia a aplicação rígida da penalidade de perdimento, sem perder de vista os princípios constitucionais e a realidade fática envolvida.

Vejamos a ementa do acórdão proferido pela 6ª Turma do referido Tribunal⁸:

Processual Civil. Tributário. Agravo interno. Art. 1.021, CPC. Mandado de segurança. Liberação do veículo. Pena de perdimento. Boa-fé do proprietário. Desproporcionalidade da pena. Sanção desarrazoada. Agravo desprovido.

⁸ TRF 3. 6ª Turma. Apelação Cível nº 5004417-71.2018.4.03.6106/SP. Rel. Des. Diva Prestes Marcondes Malerbi. Data de julgamento: 05/07/2021. Dje: 12/07/2021

1. A decisão ora agravada, prolatada em consonância com o permissivo legal, encontra-se supedaneada em jurisprudência consolidada do Colendo Superior Tribunal de Justiça e desta Corte, inclusive quanto aos pontos impugnados no presente recurso.
2. A questão vertida nos presentes autos cinge-se à possibilidade de liberação de veículo adquirido na Zona Franca de Manaus por meio de benefício fiscal, que foi apreendido por circular fora da área permitida sem o preenchimento da Declaração de Saída Temporária, autorizada pela autoridade competente.
3. A pena de perdimento é prevista na legislação aduaneira como mecanismo de controle das atividades de comércio exterior e de repressão às infrações de dano ao erário, dentre as quais a importação irregular de mercadorias sem o pagamento dos tributos devidos ou sem a observância dos procedimentos alfandegários previstos em regulamento.
4. Tais condutas configuram, ao menos em tese, os crimes de contrabando ou descaminho, sendo também sancionadas, no âmbito administrativo (art. 27 do Decreto-Lei nº 1.455/76, art. 39 do Decreto-Lei nº 288/1967, art. 17 do Decreto nº 61.244/1967 e art. 696 do Decreto nº 6.759/2009).
5. A penalidade, embora extrema, tem por escopo a proteção da economia, do equilíbrio da balança comercial, do mercado interno, da concorrência, entre outros.
6. A perda da mercadoria saída da Zona Franca de Manaus sem autorização da autoridade aduaneira, quando necessária, está prevista no artigo 696 do Decreto nº 696.
7. Tal norma retira fundamento de validade no art. 5º, XLVI, b, da Constituição Federal, segundo o qual “a lei re-

gulará a individualização da pena e adotará, entre outras, as seguintes (...) perda de bens”.

8. A pena de perdimento não atenta contra o direito de propriedade assegurado pela Constituição Federal, desde que respeitada a garantia do devido processo legal, conforme entendimento consolidado na jurisprudência do E. Supremo Tribunal Federal.

9. Com efeito, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento no sentido da possibilidade de aplicação da pena de perdimento do veículo, condicionando sua aplicação, contudo, à apuração das circunstâncias fáticas do caso, de modo a analisar a boa-fé do responsável legal pelo veículo, o valor respectivo frente as mercadorias objeto de descaminho, a reincidência na conduta infracional, a gravidade do ilícito praticado e, como critério geral, a proporcionalidade da pena de perdimento.

10. Apesar da tipicidade formal da conduta, restou demonstrado, no presente caso, a boa-fé do impetrante, que em nenhum momento agiu com intuito de fraudar o Fisco, sendo ainda desproporcional a diferença entre o valor dos impostos devidos e o de avaliação do veículo apreendido.

11. As nuances do caso concreto revelam que a aplicação da pena de perdimento configura sanção desarrazoada, que não atende aos fins sociais da norma ou às exigências do bem comum, diretrizes interpretativas às quais deve atentar o juiz quando da aplicação da lei (LINDB, art. 5º).

12. As razões recursais não contrapõem tais fundamentos a ponto de demonstrar o desacerto do decisum, limitando-se a reproduzir argumento visando à rediscussão da matéria nele contida. 13. Agravo interno desprovido.

No segundo caso em análise, discutiu-se a apreensão de um veículo adquirido na Zona Franca de Manaus, retido por circular fora da área autorizada sem a Declaração de Saída Temporária exi-

gida pela autoridade competente. Embora a conduta apresentasse tipicidade formal, ficou demonstrado que o proprietário do veículo agiu de boa-fé e não houve nenhum indício de intenção de fraudar o Fisco.

A 6ª Turma do TRF3 destacou a desproporcionalidade da pena de perdimento, considerando tanto a ausência de má-fé quanto a diferença significativa entre o valor dos tributos devidos e o bem apreendido. Essa abordagem revela uma aplicação criteriosa da legislação aduaneira, valorizando o exame das circunstâncias específicas do caso concreto.

Este julgamento reforça a premissa central do presente artigo: a aplicação da pena de perdimento deve estar fundamentada em uma análise criteriosa da boa-fé do contribuinte, do dolo ou má-fé presentes, e das circunstâncias fáticas do caso. O TRF3 demonstrou alinhamento com os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, que são essenciais para evitar sanções desproporcionais que comprometam a confiança na atuação fiscal e penalizem contribuintes em situações de erros imputáveis a terceiros.

Com os dois casos analisados, fica claro como a jurisprudência do TRF3 tem valorizado a boa-fé do contribuinte e aplicado os princípios da razoabilidade e proporcionalidade na avaliação da pena de perdimento. Esses julgados não apenas reforçam a importância de uma análise cuidadosa das circunstâncias, mas também trazem segurança jurídica ao contribuinte, evitando penalidades desnecessárias ou injustas. Assim, passamos agora a consolidar as ideias apresentadas neste artigo com uma reflexão final sobre o tema.

NOTAS DE CONCLUSÃO

A pesquisa revelou que, embora a pena de perdimento desempenhe um papel essencial na proteção da economia e no combate a ilícitos tributários, sua aplicação exige cautela para não violar os

princípios da razoabilidade e da proporcionalidade. O grande desafio está em analisar cuidadosamente o caso concreto, assegurando que a sanção extrema seja imposta apenas quando efetivamente cabível.

Não desconhecemos as dificuldades enfrentadas pelo Fisco em seu cotidiano. É evidente que há sonegadores e criminosos que demandam uma postura firme e, em muitos casos, a mão dura é não apenas necessária, mas indispensável para a preservação da ordem tributária. Entretanto, transformar a exceção em regra não é o caminho ideal.

Como demonstrado ao longo deste artigo, a regra deve ser a presunção de boa-fé do contribuinte, conforme consagrado pelos princípios do *in dubio pro reo*, no direito penal, e do *in dubio pro contribuinte*, no direito tributário, previstos no artigo 112 do Código Tributário Nacional. Tais princípios garantem que, em situações de dúvida, a interpretação mais favorável ao administrado deve prevalecer, evitando arbitrariedades.

Os julgados analisados evidenciam que tanto o Superior Tribunal de Justiça quanto os Tribunais Regionais Federais têm se esforçado para aplicar uma interpretação equilibrada às normas aduaneiras. Ao condicionarem a aplicação da pena de perdimento à comprovação de dolo ou má-fé, os tribunais reafirmam a necessidade de diferenciar condutas intencionais de meras irregularidades formais ou erros atribuíveis a terceiros, como transportadoras.

Portanto, este artigo chancela a importância de que o elemento subjetivo, como o dolo ou a má-fé, seja avaliado com rigor em cada caso antes da imposição da pena de perdimento. Reconhecer as particularidades de cada situação é essencial para preservar o equilíbrio entre a atuação do Fisco e os direitos dos contribuintes.

Conclui-se que, embora a pena de perdimento seja um importante instrumento de justiça fiscal, sua aplicação, sem a observância de princípios constitucionais e sem análise criteriosa do caso concreto, pode transformá-la em uma ferramenta de arbitrariedade.

Que a jurisprudência siga sendo um guia para uma aplicação justa e ponderada dessa sanção, reafirmando o compromisso do direito aduaneiro com a segurança jurídica e com a proporcionalidade.

REFERÊNCIAS

- ALVES, Maria do Monte. *A aplicação da pena de perdimento no direito aduaneiro brasileiro*: limites e princípios jurídicos. Dissertação de Mestrado, Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ), Rio de Janeiro, 2016. Disponível em: <https://pantheon.ufrj.br/bitstream/11422/18892/1/MMAlves.pdf>. Acesso em: 12/12/2024.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário – linguagem e método*. 5. Ed. São Paulo: Noeses, 2013. p. 534
- MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo Brasileiro*. 19ª ed. Atualizada por Eurico de Andrade Azevedo, Délcio Balestero Aleixo e José Emmanuel Burle Filho. São Paulo: Malheiros, 1994. p. 96.

IV

Vedações constitucionais impostas à entrevista de emprego: a liberdade do planejamento familiar e a discriminação da mulher

Constitutional prohibitions imposed on job interviews: freedom of family planning and discrimination against women

Danielle Riegermann Ramos Damião

Isabella Crispolin Amâncio

Resumo: O presente artigo tem por objeto a verificação de uma prática comum dirigida às mulheres durante as entrevistas de emprego: o questionamento acerca da maternidade. Para alcançar o fim desejado, o presente estudo buscou fundamento na própria Constituição Federal, bem como, na CLT, no Código Civil e demais leis extravagantes, além de Convenções da Organização Internacional do Trabalho. A par disso, também se baseou em estudos doutrinários de cunho de Direito Constitucional, Direitos Humanos e Direito do Trabalho. Esta pesquisa é de natureza aplicada e busca conhecimento para uma aplicação prática que solucione um problema específico, este que consiste na vedação aos questionamentos de cunho discriminatório à mulher nas entrevistas de emprego, sobretudo, àqueles com relação ao seu planejamento familiar. O presente estudo foi cindido em itens, dentre os quais, o primeiro se dedica à compreensão do princípio da dignidade da pessoa humana e do direito fundamental à igualdade material e formal. O segundo, destacou as diversas discriminações contra a mulher nas relações de emprego, seja na fase pré-contratual, seja na contratual, mormente após a maternidade. Após, foram trazidas considerações acerca do livre planejamento familiar e da vedação aos questionamentos acerca da situação familiar ou do estado gravídico. Por fim, o último tópico, dedicou-se à possível responsabilidade do empregador em razão de abusos cometidos com práticas de exclusão a mulher. Optou-se pela estratégia de revisão bibliográfica com análise e críticas a partir desta, pois entende-se que tal método é próprio e largamente utilizado nas ciências sociais aplicadas.

Palavras-chave: Direito da mulher; Direitos Humanos, Igualdade de gênero; Proteção constitucional à mulher;

Abstract: The objective of this article is to verify a common practice aimed at women during job interviews: questioning about maternity. To achieve the desired end, this study sought foundations in the Federal Constitution itself, as well as in the CLT, the Civil Code and other extravagant laws, in addition to Conventions of the International Labor Organization. Furthermore, it was also based on doctrinal studies of Constitutional Law, Human Rights and Labor Law. This research is of an applied nature and seeks knowledge for a practical application that solves a specific problem, which consists of prohibiting discriminatory questions to women in job interviews, especially those related to their family planning. The present study was divided into items, among which the first is dedicated to understanding the principle of human dignity and the fundamental right to material and formal equality. The second highlighted the various discrimination against women in work relationships, whether in the pre-contractual or contractual phase, especially after motherhood. Next, considerations were raised about the free provision of family planning and the prohibition of questions about the family situation or pregnancy status. Finally, the last topic was dedicated to the possible liability of the employer for abuses committed with practices that exclude women. We opted for the bibliographic review strategy with analysis and criticism based on this, as it is understood that this method is specific and widely used in applied social sciences.

Keywords: Women's rights; Human Rights, Gender Equality; Constitutional protection for women.

Sumário: Introdução. 1 – Apontamentos constitucionais sobre a dignidade da pessoa humana e o direito fundamental à igualdade, 2 – Da discriminação contra a mulher nas relações de emprego, 3 – Do livre planejamento familiar, 4 – Da vedação aos questionamentos acerca da situação familiar ou do estado gravídico, 5 – Responsabilização do empregador nas entrevistas de emprego, Considerações Finais, Referências.

INTRODUÇÃO

A luta pela igualdade de gênero é um processo histórico marcado por avanços e retrocessos. Ao longo do tempo, mulheres conquistaram direitos importantes, como o direito ao voto, à educação e ao trabalho, mas ainda enfrentam desafios significativos na busca por uma sociedade verdadeiramente justa e igualitária.

A conquista do direito ao voto, por exemplo, foi um marco fundamental na luta por direitos civis, mas o acesso à educação e ao trabalho ainda é desigual para mulheres em diversas partes do mundo. A disparidade salarial de gênero, a sub-representação femi-

nina em cargos de liderança e a violência doméstica são exemplos de problemas persistentes que exigem ações concretas para serem superados.

A sociedade global tem presenciado avanços importantes nos últimos anos. A legislação em diversos países tem se adaptado para garantir direitos iguais às mulheres, e a conscientização sobre a importância da igualdade de gênero tem crescido. No entanto, retrocessos também são observados, como o aumento da violência contra a mulher, a polarização política e a ascensão de movimentos que defendem a discriminação e a desigualdade de gênero.

A luta pela igualdade de gênero é um processo contínuo que exige a participação de todos. É fundamental que homens e mulheres se engajem na construção de uma sociedade mais justa e igualitária, combatendo a discriminação e a violência contra as mulheres, promovendo a igualdade de oportunidades e a participação plena das mulheres em todos os setores da sociedade.

O presente artigo tem por objeto a verificação de uma prática comum dirigida às mulheres durante as entrevistas de emprego: o questionamento acerca da maternidade. Ora, grande parte dos leitores, quiçá, todos já tomaram conhecimento de acontecimentos dessa espécie, ou ainda, foram vítimas dessas indagações, muito provavelmente, sem saber como reagir a cada uma delas.

Para alcançar o fim desejado, o presente estudo buscou fundamento na própria Constituição Federal, bem como, na Consolidação das Leis do Trabalho, no Código Civil e demais leis extravagantes, além de Convenções da Organização Internacional do Trabalho. Sabendo disso, também se baseou em estudos doutrinários de cunho de Direito Constitucional, Direitos Humanos e Direito do Trabalho.

Iniciou-se com o princípio da dignidade da pessoa humana e o direito fundamental à igualdade e a discriminação contra a mulher nas relações de emprego, com foco, na fase pré-contratual.

O presente estudo foi cindido em itens, dentre os quais, o primeiro se dedica à compreensão do princípio da dignidade da pessoa humana e do direito fundamental à igualdade material e formal. O segundo, destacou as diversas discriminações contra a mulher nas relações de emprego, seja na fase pré-contratual, seja na contratual, mormente após a maternidade. Após, foram trazidas considerações acerca do livre planejamento familiar e da vedação aos questionamentos acerca da situação familiar ou do estado gravídico. Por fim, o último tópico, dedicou-se à possível responsabilidade do empregador em razão de abusos cometidos com práticas de exclusão a mulher.

Cumprе salientar que esta pesquisa é de natureza aplicada e busca conhecimento para uma aplicação prática que solucione um problema específico, este que consiste na vedação aos questionamentos de cunho discriminatório à mulher nas entrevistas de emprego, sobretudo, àqueles com relação ao seu planejamento familiar.

A liberdade do planejamento familiar é um direito humano fundamental que garante às pessoas o poder de decidir livremente sobre o número e o espaçamento dos seus filhos. Essa liberdade é essencial para a saúde, bem-estar e empoderamento das mulheres, famílias e sociedades.

Quando as mulheres têm acesso à informação, aos serviços e aos métodos de planejamento familiar, elas podem tomar decisões informadas sobre sua saúde reprodutiva e seus planos de vida. Isso permite que elas planejem seus estudos, carreiras e vidas pessoais de acordo com seus objetivos individuais.

O direito da mulher de decidir sobre seu próprio corpo é um pilar fundamental da autonomia e da liberdade feminina. A capacidade de escolher livremente se, quando e como ter filhos é um direito humano básico, intrinsecamente ligado à dignidade e à integridade da mulher. Esse direito garante que as mulheres tenham o controle sobre seus corpos e suas vidas reprodutivas, permitindo-lhes

tomar decisões informadas e autônomas sobre sua saúde, bem-estar e futuro.

O acesso à informação, à educação sexual e aos métodos contraceptivos eficazes é crucial para que as mulheres exerçam esse direito com segurança e responsabilidade. A liberdade reprodutiva não se limita à decisão de ter filhos ou não. Abrange também o acesso a serviços de saúde sexual e reprodutiva, como planejamento familiar, aborto seguro e legal em casos permitidos por lei, e tratamento de doenças sexualmente transmissíveis.

A autonomia reprodutiva é essencial para a igualdade de gênero e o empoderamento feminino. Quando as mulheres têm o controle sobre seus corpos, elas podem participar plenamente da sociedade, alcançar seus objetivos profissionais e desenvolver seu potencial sem restrições.

Para tanto, optou-se pela estratégia de revisão bibliográfica com análise e críticas a partir desta, pois entende-se que tal método é próprio e largamente utilizado nas ciências sociais aplicadas, em razão do seu poder de análise, não apenas da questão em si, mas do seu entorno, de acordo com a sua extensão teórica na realidade empírica.

1. APONTAMENTOS CONSTITUCIONAIS SOBRE A DIGNIDADE DA PESSOA HUMANA E O DIREITO FUNDAMENTAL À IGUALDADE

É ínsito que as disposições constitucionais acerca da presente temática sejam destacadas, uma vez que a Constituição de um país é a sua lei fundamental, o que implica dizer que não só toda a atividade estatal e outras correlatas devem estar em conformidade com essa, mas também toda a vida social (Virgílio Afonso da Silva, p. 112-113, *apud* Lenza, 2021, p. 85).

Desse modo, não se pode olvidar que a Constituição Federal de 1988 consagra a dignidade da pessoa humana como um dos fun-

damentos da República Federativa do Brasil. No entanto, a dimensão desse conceito, grande parte das vezes, é incompreendida. Assim define André de Carvalho Ramos:

A dignidade da pessoa humana (art. 1º, III) consiste na qualidade intrínseca e distintiva de cada ser humana, que o protege contra todo o tratamento degradante e discriminação odiosa, bem como, assegura condições materiais mínimas de sobrevivência. Trata-se de atributo que todo indivíduo possui, inerente à sua condição humana, não importando nacionalidade, opção política, orientação sexual, credo, entre outros fatores de distinção. (p. 548)

A Constituição é um sistema aberto de regras e princípios (Canotilho, 1998). Por óbvias razões a compreensão minuciosa dos conceitos de regra e princípio e de como se dá a hermenêutica jurídica não é o objetivo do presente estudo.

Todavia, a importância desse brocardo jurídico é exatamente alertar que a interpretação do texto constitucional e de todo o ordenamento jurídico não pode se dar de maneira isolada. Os princípios e regras do sistema entre si se relacionam e conflitam e, por isso, devem sempre ser analisados em conjunto.

Como um desdobramento lógico da dignidade da pessoa humana estão os objetivos do Estado brasileiro, dentre os quais, cumpre destacar a promoção do bem de todos, sem quaisquer formas de preconceito. Essa igualdade tem, ao mesmo tempo, natureza jurídica de valor, princípio maior e direito fundamental previsto no artigo 5º, *caput*, da Constituição Federal.

No que tange à igualdade, vale destacar a lição secular de Aristóteles da qual se extrai que é preciso tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais na medida de suas desigualdades (Lenza, 2021, p. 1183). A partir dessa premissa é possível identificar duas dimensões da igualdade. A primeira, refere-se à igualdade

de formal ou liberal que se manifesta na própria lei, é a vedação da discriminação negativa, enquanto, a segunda, é a igualdade material ou substancial que trata da discriminação positiva como meio para a obtenção da igualdade efetiva (ações afirmativas). (Ramos, 2021 p. 678).

A igualdade formal, ao que indica, é compreendida mais facilmente, pois coíbe qualquer espécie de preconceito e discriminação e, perante a lei, confere tratamento isonômico. Por sua vez, a igualdade material é conferida pela própria Constituição Federal que permite tratamento diferenciado para situações expressas de desigualdade, como no artigo 7º, inciso XX, da CRFB (Leite, 2023).

À luz da presente temática, são essas finalidades precípua da igualdade que ensejaram os diplomas normativos de proteção ao trabalho da mulher, seja no âmbito internacional ou nacional. A título de exemplo, e sem prejuízo as demais normativas, as Convenções OIT 100 e 111 ratificadas pelo Brasil versam sobre a igualdade de remuneração para a mão de obra masculina e a mão de obra feminina por um trabalho de igual valor e vedam qualquer espécie de discriminação em matéria de emprego e profissão. No plano nacional, para além das disposições constitucionais, temos um capítulo específico acerca da proteção do trabalho da mulher na CLT e uma quantidade significativa de leis infraconstitucionais que reproduzem a proibição de práticas discriminatórias à mulher.

2. DA DISCRIMINAÇÃO CONTRA A MULHER NAS RELAÇÕES DE EMPREGO

É inegável que há uma diversidade de práticas sexistas e misóginas contra as mulheres nas relações de emprego, são tantas que se fôssemos listá-las, nos esqueceríamos de alguma. Por essa razão prática, no presente artigo trataremos da discriminação na esfera pré-contratual de trabalho, especificamente, durante as entrevistas de emprego e as impertinentes indagações sobre a mater-

nidade e o planejamento familiar da mulher submetida a um procedimento de admissão ao emprego.

A discriminação da mulher no ambiente de trabalho é uma realidade persistente em diversas sociedades, incluindo o Brasil. Essa prática, que se manifesta de diversas formas, impede que as mulheres exerçam plenamente seus direitos e potencialidades, perpetuando a desigualdade de gênero no mercado de trabalho.

Entre as formas mais comuns de discriminação, destacam-se a disparidade salarial, a sub-representação em cargos de liderança, a dificuldade de acesso a oportunidades de desenvolvimento profissional e o assédio sexual. Essas barreiras se manifestam desde o processo seletivo até a ascensão na carreira, restringindo o acesso das mulheres a cargos e salários compatíveis com suas qualificações e experiência.

A disparidade salarial entre homens e mulheres é um problema grave, com as mulheres recebendo, em média, menos do que os homens por desempenhar as mesmas funções. Essa diferença salarial, que se intensifica em cargos de maior responsabilidade, reflete a desvalorização do trabalho feminino e contribui para a disparidade econômica entre os gêneros.

A sub-representação feminina em cargos de liderança é outra faceta da discriminação no ambiente de trabalho. As mulheres são frequentemente excluídas de posições de poder e influência, enfrentando um “teto de vidro” que limita suas oportunidades de ascensão profissional.

O assédio sexual, que se caracteriza por qualquer conduta indesejada de natureza sexual, também é uma forma de discriminação que impede as mulheres de se sentirem seguras e respeitadas no ambiente de trabalho. O assédio sexual pode assumir diferentes formas, desde piadas e comentários de cunho sexual até propostas indecentes e agressões físicas.

A discriminação no ambiente de trabalho impacta negativamente a vida das mulheres, limitando suas oportunidades de desenvolvimento pessoal e profissional. Para enfrentar essa realidade, é fundamental a adoção de políticas e ações que promovam a igualdade de gênero, combatam a discriminação e garantam às mulheres acesso igualitário a oportunidades e direitos.

Não é incomum que empregadores questionem, durante uma entrevista de emprego, se aquela candidata tem filhos, quantos tem ou se ainda pretende tê-los. Inclusive, isso já ocorreu com grande parte das mulheres em algum momento da vida profissional e, muito provavelmente, não sabiam reagir a essas perguntas ou as receberam com naturalidade imaginando que fossem permitidas.

Além disso, em 2019 o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) realizou uma pesquisa sobre a ocupação de mulheres e homens entre 25 e 49 anos convivendo com crianças de até 3 (três) anos de idade. Os resultados obtidos foram que entre essa faixa etária pouco mais da metade das mulheres estava efetivamente ocupada (54,6%), ao passo que o percentual de outras, na mesma fase da vida, mas sem crianças, era de 67,2%. Agora, com relação aos homens, os cálculos se alteraram. Homens que integravam a mesma faixa de idade e que conviviam em lares com crianças de até 3 (três) anos tinham o nível de ocupação de 89,2%, enquanto outros de lares sem crianças representavam 83,4%.

Não é razoável generalizar e afirmar que esta diferença de percentual de mulheres em ocupação se deve, tão somente, ao fato de encontrarem obstáculos no mercado de trabalho após a maternidade, ou até antes, por razões de gênero. Isso porque há situações em que a mulher faz a opção de se ausentar da vida profissional por determinado período de tempo, ou de simplesmente não trabalhar.

Todavia, o que desperta a atenção é a mínima diferença entre os índices masculinos de ocupação, com a presença ou não de crianças. O que nos leva a refletir se esse percentual de mulheres sem ocupação é resultado de mera opção particular ou da discrimi-

nação experimentada no curso do contrato de trabalho e, sobretudo, na fase pré-contratual, ou seja, durante o procedimento de admissão ao emprego.

As mulheres ainda enfrentam diversos desafios na carreira profissional, muitas vezes decorrentes de uma sociedade que perpetua desigualdades de gênero. O acesso a oportunidades, a progressão na carreira, a remuneração e a conciliação entre vida profissional e pessoal são apenas alguns dos obstáculos que as mulheres precisam superar.

A disparidade salarial entre homens e mulheres persiste, mesmo em áreas com mesma qualificação e experiência. Essa diferença salarial pode resultar em uma menor capacidade de investimento em educação e qualificação, impactando negativamente as trajetórias profissionais das mulheres.

A presença de mulheres em cargos de liderança ainda é baixa em muitos setores, o que pode dificultar o acesso a oportunidades e a construção de redes de apoio. A crença de que mulheres são menos capazes de lidar com responsabilidades de liderança, por exemplo, pode resultar em discriminação e falta de oportunidades.

A responsabilidade tradicionalmente atribuída às mulheres pelos cuidados com a casa e os filhos pode resultar em jornadas duplas, afetando o desempenho profissional e a ascensão na carreira.

3. DO LIVRE PLANEJAMENTO FAMILIAR

A maternidade, um momento crucial na vida de muitas mulheres, pode trazer consigo impactos significativos na trajetória profissional. A chegada de um filho impacta a rotina, a disponibilidade e as prioridades da mulher, gerando desafios e oportunidades únicas. A jornada profissional feminina, muitas vezes, precisa se adaptar às novas demandas e responsabilidades da maternidade, gerando reflexões sobre a organização do tempo, a divisão de tarefas e a busca por conciliação entre as esferas pessoal e profissional.

Um dos principais impactos da maternidade na vida profissional da mulher é a necessidade de adaptação à nova rotina. As demandas do bebê exigem atenção, cuidados e tempo dedicados, o que pode afetar a disponibilidade da mulher para o trabalho. O período de licença maternidade, embora fundamental para o vínculo materno-infantil, pode gerar uma pausa na carreira, com potencial de afetar o ritmo de progressão profissional.

Além da questão do tempo, a maternidade também pode levar a uma reavaliação de prioridades e metas profissionais. A busca por um equilíbrio entre a vida pessoal e profissional se intensifica, levando muitas mulheres a redefinirem suas ambições de carreira, priorizando flexibilidade e horários compatíveis com as responsabilidades familiares.

A maternidade, portanto, pode ser um divisor de águas na trajetória profissional feminina, com impactos que variam de acordo com o contexto individual e profissional de cada mulher.

A busca por um equilíbrio entre a vida pessoal e profissional é um desafio constante para mulheres, especialmente quando se considera a dupla jornada, a responsabilidade pelos cuidados com a família e a pressão por ascensão profissional. A conciliação exige estratégias eficientes e apoio de diferentes setores da sociedade.

Uma das principais dificuldades enfrentadas pelas mulheres reside na divisão desigual das tarefas domésticas e do cuidado com os filhos. Em muitos casos, a responsabilidade recai majoritariamente sobre elas, limitando o tempo dedicado à carreira e intensificando o estresse. A flexibilização das jornadas de trabalho, a possibilidade de trabalho remoto e o acesso a creches e escolas de qualidade são medidas essenciais para aliviar essa carga.

Outro desafio é a discriminação e o preconceito que ainda persistem em relação às mulheres que são mães. A maternidade, muitas vezes, é vista como um obstáculo à progressão na carreira, o que pode resultar em oportunidades limitadas, salários menores e maior dificuldade em ascender a cargos de liderança. É fundamental

combater esses estereótipos e promover a igualdade de oportunidades para todas as mulheres, independentemente de sua condição familiar.

As empresas também têm um papel fundamental na promoção da conciliação entre vida pessoal e profissional. Políticas de apoio à maternidade e à paternidade, como licenças-maternidade e paternidade estendidas, flexibilidade de horários, programas de apoio à parentalidade e creches no local de trabalho, demonstram um compromisso com o bem-estar de seus colaboradores e contribuem para a criação de um ambiente de trabalho mais inclusivo e receptivo às necessidades das mulheres.

Com base nos apontamentos já realizados acerca da dignidade da pessoa humana e do princípio da igualdade, é necessário compreender que questionamentos de cunho similar aos que foram citados ou mesmo a exigência de declaração ou teste de gravidez em entrevistas de emprego ferem, diametralmente, a liberdade de planejamento familiar prevista no § 7º do artigo 226 da CRFB, bem como, no § 2º do artigo 1.565 do Código Civil.

O livre planejamento familiar é um direito fundamental que se manifesta na autonomia dos indivíduos de definirem os rumos da família de acordo com seus objetivos pessoais, sobretudo, com relação à intenção ou não de ter filhos, quantos filhos, o momento desejado e as formas de educação e formação. Não podendo quem quer que seja estabelecer limites ou condições ao exercício dessa liberdade. O dever do Estado e das demais entidades é, tão somente, de conscientização e assistência, no sentido de propiciar recursos financeiros e educacionais, mas jamais interferir na esfera de liberdade pessoal do indivíduo, mormente, das mulheres no que se refere à maternidade.

A responsabilidade pelo planejamento familiar não se limita apenas à mulher. É fundamental que homens e mulheres compartilhem a decisão sobre a quantidade de filhos que desejam ter e o momento ideal para a paternidade e maternidade. A participação

ativa dos homens no planejamento familiar é crucial para garantir a igualdade de gênero e a autonomia reprodutiva das mulheres.

A comunicação aberta e honesta sobre os desejos e expectativas de ambos os parceiros é essencial para um planejamento familiar eficaz. A adoção de métodos contraceptivos e a divisão equitativa das responsabilidades pela contracepção são elementos importantes nesse processo. O acesso à informação e aos serviços de saúde reprodutiva, incluindo métodos contraceptivos e planejamento familiar, deve ser universal e equitativo para homens e mulheres.

É crucial desmistificar a ideia de que a responsabilidade pelo planejamento familiar recai unicamente sobre a mulher. A participação dos homens nesse processo é fundamental para promover a igualdade de gênero e garantir que as decisões sobre a reprodução sejam tomadas de forma conjunta e consciente.

A responsabilidade compartilhada no planejamento familiar contribui para a saúde reprodutiva, bem-estar físico e psicológico de ambos os parceiros, e garante que as decisões sobre a reprodução sejam tomadas com base na autonomia, igualdade e respeito mútuo.

4. DA VEDAÇÃO AOS QUESTIONAMENTOS ACERCA DA SITUAÇÃO FAMILIAR OU DO ESTADO GRAVÍDICO

Pelos fundamentos jurídicos mencionados, é inegável a proibição de se questionar estado gravídico real ou sua pretensão para fins de admissão ao emprego. O artigo 373-A da Consolidação das Leis do Trabalho é imperativo ao vedar a recusa de emprego ou sua motivação para a dispensa em razão da situação familiar ou estado de gravidez da mulher candidata.

Inclusive, a prática de exigir atestado, exame ou qualquer declaração de outra natureza que comprove gravidez para admis-

são ou permanência no emprego é criminalizada pela Lei n. 9.029 de 1995¹.

Somente após a oferta de emprego formal, a empresa pode solicitar testes e exames médicos relacionados à função. É crucial garantir que os testes e exames sejam realizados de forma ética e respeitosa, com o consentimento do candidato e a garantia da confidencialidade das informações. A empresa deve seguir os regulamentos e normas legais em relação à realização de testes e exames médicos.

À vista disso, a inobservância dos preceitos constitucionais e das vedações legais citadas implica a violação direta de outros princípios como o da vedação à discriminação e ao preconceito (artigo 3º, inciso IV, da CRFB), da progressividade e da vedação ao retrocesso (artigo 7º da CRFB) e da redução das desigualdades sociais (artigo 3º, inciso III, da CRFB), tendo em vista que as normas de proteção à mulher nas relações de emprego são de ordem pública e natureza cogente, como verdadeiras ações afirmativas que visam a garantia de uma igualdade material (Leite, 2023).

¹ Art. 2º Constituem crime as seguintes práticas discriminatórias:

I – a exigência de teste, exame, perícia, laudo, atestado, declaração ou qualquer outro procedimento relativo à esterilização ou a estado de gravidez;

II – a adoção de quaisquer medidas, de iniciativa do empregador, que configurem;

a) indução ou instigação à esterilização genética;

b) promoção do controle de natalidade, assim não considerado o oferecimento de serviços e de aconselhamento ou planejamento familiar, realizados através de instituições públicas ou privadas, submetidas às normas do Sistema Único de Saúde (SUS).

Pena: detenção de um a dois anos e multa.

Parágrafo único. São sujeitos ativos dos crimes a que se refere este artigo:

I – a pessoa física empregadora;

II – o representante legal do empregador, como definido na legislação trabalhista;

III – o dirigente, direto ou por delegação, de órgãos públicos e entidades das administrações públicas direta, indireta e fundacional de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Destarte, a persistência de grande parte dos empregadores em indagar mulheres acerca da sua situação reprodutiva em entrevistas de emprego não encontra nenhum amparo normativo ou legal. Ao contrário, fere diametralmente tudo o que o ordenamento jurídico visa tutelar e alcançar. Não há razões juridicamente válidas que tornem essa espécie de questionamento legítima, ressalvada a hipótese de a natureza do emprego ser notória e publicamente incompatível (inciso II do artigo 373-A da CLT).

5. RESPONSABILIZAÇÃO DO EMPREGADOR NAS ENTREVISTAS DE EMPREGO

A entrevista de emprego é um momento crucial para ambas as partes: o candidato e o empregador. Para o candidato, é a oportunidade de demonstrar suas habilidades e qualificações, enquanto o empregador busca o profissional ideal para a vaga em questão. Neste contexto, a responsabilização do empregador assume um papel fundamental, garantindo um processo justo, transparente e ético. Um empregador responsável demonstra profissionalismo, respeito e compromisso com a construção de um relacionamento profissional positivo, desde o primeiro contato.

A responsabilização do empregador contribui para a construção de uma cultura de confiança e respeito, promovendo a atração e retenção de talentos qualificados. Um processo de recrutamento ético e transparente fortalece a reputação da empresa, atraindo candidatos talentosos e aumentando a probabilidade de contratar os melhores profissionais para as posições disponíveis.

A igualdade de oportunidades no mercado de trabalho é um princípio fundamental para a construção de uma sociedade justa e equitativa. Garantir que homens e mulheres tenham acesso equitativo a empregos, salários e oportunidades de ascensão profissional é crucial para o desenvolvimento social e econômico. A disparidade de gênero no mundo do trabalho, com mulheres frequentemente

sub-representadas em cargos de liderança e recebendo salários mais baixos, precisa ser combatida ativamente.

Eliminar a discriminação de gênero no mercado de trabalho exige uma mudança cultural profunda, que inclui a desconstrução de estereótipos e preconceitos. É essencial promover a igualdade de oportunidades desde a educação, incentivando meninas a seguirem carreiras em áreas historicamente dominadas por homens e oferecendo suporte para que elas alcancem seu potencial máximo. A implementação de políticas de igualdade salarial, licença parental compartilhada e programas de mentoria para mulheres também são medidas importantes para garantir um ambiente de trabalho mais justo e inclusivo.

A conquista da igualdade de oportunidades no mercado de trabalho não se resume a uma questão de justiça social, mas também impacta diretamente a economia. A inclusão das mulheres no mercado de trabalho contribui para o crescimento econômico, aumenta a produtividade e impulsiona a inovação. Ao promover a igualdade de oportunidades, as empresas e a sociedade como um todo se beneficiam da diversidade de talentos e perspectivas.

A privacidade do candidato é um aspecto fundamental do processo de entrevista. As perguntas devem se concentrar em informações relevantes para a vaga e evitar invadir a esfera pessoal do indivíduo.

No Brasil, a legislação trabalhista estabelece normas específicas para a condução de entrevistas de emprego. É essencial que os empregadores estejam cientes dessas regras para evitar qualquer tipo de irregularidade ou infração legal. A Consolidação das Leis do Trabalho (CLT) e o Decreto-Lei nº 5.452/43 estabelecem requisitos importantes que devem ser observados durante o processo de recrutamento e seleção.

É fundamental que as perguntas realizadas nas entrevistas sejam pertinentes à vaga em questão e não tenham caráter discriminatório. Temas como religião, orientação sexual, origem racial e

condição física são proibidos de serem abordados, e qualquer discriminação neste sentido pode gerar penalidades para a empresa. O empregado deve receber informações claras sobre a vaga e a empresa, incluindo o salário, benefícios, jornada de trabalho e atividades a serem realizadas.

Além dos requisitos legais, é essencial que os empregadores adotem práticas éticas e não discriminatórias em todas as etapas do processo de entrevista de emprego. A ética e o respeito devem estar presentes em cada interação, desde o primeiro contato com o candidato até a comunicação do resultado final. É crucial que a entrevista seja conduzida com respeito e discrição. O entrevistador deve ter em mente que as informações pessoais do candidato, como vida social, relacionamentos amorosos, crenças religiosas ou opiniões políticas, são irrelevantes para a avaliação profissional.

A privacidade do candidato é um aspecto fundamental do processo de entrevista. As perguntas devem se concentrar em informações relevantes para a vaga e evitar invadir a esfera pessoal do indivíduo.

É crucial que a entrevista seja conduzida com respeito e discrição. O entrevistador deve ter em mente que as informações pessoais do candidato, como vida social, relacionamentos amorosos, crenças religiosas ou opiniões políticas, são irrelevantes para a avaliação profissional.

Algumas perguntas são consideradas inadequadas e podem gerar constrangimento para o candidato. Questionamentos sobre vida pessoal, como “Você é casada?” ou “Tem filhos?”, não devem ser feitas, pois não possuem relação com a capacidade profissional do candidato.

A Lei Geral de Proteção de Dados (LGPD) entrou em vigor no Brasil em 2020, e estabelece regras rígidas para o tratamento de dados pessoais. Os empregadores têm a obrigação de garantir a segurança e privacidade das informações dos candidatos durante o processo de recrutamento e seleção. Deve-se obter o consentimento

explícito do candidato para o tratamento de seus dados pessoais, informando a finalidade da coleta e o prazo de armazenamento, além de garantir que os dados pessoais sejam excluídos ou anonimizados após o término do processo de recrutamento e seleção, a menos que haja uma justificativa legal para a manutenção. O descumprimento das disposições da LGPD pode resultar em multas altas e outras sanções para os empregadores.

O foco da entrevista deve ser sempre na experiência, habilidades e qualificações relevantes para o cargo. É ilegal e antiético discriminar candidatos com base em gênero, idade, etnia, orientação sexual, identidade de gênero ou qualquer outra característica pessoal. Um ambiente inclusivo e respeitoso é essencial para atrair e reter talentos diversos.

A entrevista deve ser um espaço imparcial onde o candidato é avaliado por seus méritos profissionais. As perguntas devem estar alinhadas com as competências e habilidades necessárias para a função em questão.

A empresa não deve solicitar informações financeiras do candidato durante a entrevista, como renda anterior, dívidas ou situação financeira. Estas informações são consideradas confidenciais e podem gerar constrangimento para o candidato. O foco deve ser nos aspectos profissionais e na capacidade do candidato para desempenhar as funções do cargo.

A igualdade de oportunidades é um princípio fundamental que deve ser respeitado em todos os aspectos do processo de recrutamento e seleção. O empregador tem a responsabilidade de garantir que todos os candidatos tenham chances iguais de demonstrar suas habilidades e qualificações, independentemente de sua origem, religião, orientação sexual, gênero, idade ou qualquer outra característica pessoal.

As práticas abusivas nas entrevistas de emprego com mulheres podem assumir diversas formas, desde perguntas inadequadas e comentários desrespeitosos até atitudes que visam constran-

ger e desqualificar as candidatas. Alguns exemplos comuns incluem: perguntas sobre vida pessoal, relacionamentos, planos de maternidade e idade, que não são relevantes para a vaga; comentários sobre aparência física, vestimentas e outros aspectos não relacionados à qualificação profissional; atitudes de superioridade e desdém por parte do entrevistador, criando um ambiente intimidante e desconfortável; propostas indecentes, assédio sexual ou qualquer tipo de comportamento que viole a integridade da candidata e a utilização de linguagem sexista e preconceituosa, reforçando estereótipos de gênero.

A promoção da diversidade e inclusão no ambiente de trabalho é essencial para o sucesso de qualquer organização. Um processo de seleção justo e equitativo contribui para a criação de uma equipe mais diversificada, com diferentes perspectivas, ideias e experiências. Isso pode levar a uma maior criatividade, inovação e competitividade para a empresa.

Para além da possibilidade de se responsabilizar penalmente o empregador que realiza o comportamento rechaçado, também há a responsabilidade civil. Não se pode admitir que esse padrão de conduta permaneça impune, unicamente, em razão da relação de emprego não ter se formado ainda.

As práticas abusivas nas entrevistas de emprego podem ter um impacto psicológico e emocional profundo nas candidatas, afetando sua autoestima, confiança e motivação. Essa experiência negativa pode gerar sentimento de humilhação, constrangimento e impotência, dificultar a busca por emprego e aumentar a sensação de frustração e desânimo nas mulheres, contribuir para a perpetuação de desigualdades de gênero no mercado de trabalho, criar um ambiente hostil e discriminatório para as mulheres.

O artigo 5º, incisos V e X da Constituição Federal garante a indenização por dano moral proporcional ao agravo. Enquanto, o Código Civil atribui o caráter ilícito ao ato de ação ou omissão volun-

tária que violar direito e causar dano a outrem e torna obrigatória a sua reparação (artigos 186 e 927 do CC).

A legislação brasileira garante proteção às mulheres contra a discriminação e o assédio no trabalho, incluindo durante o processo de recrutamento e seleção. É importante que as candidatas estejam cientes de seus direitos e de como se proteger em caso de práticas abusivas.

O Estatuto da Igualdade Racial (Lei nº 12.288/2010) proíbe a discriminação por motivos de raça, cor, etnia, religião ou origem nacional, o que inclui práticas discriminatórias em processos seletivos. A CLT se interpretada em conjunto com a Lei Maior prevê a proteção da dignidade da pessoa humana da trabalhadora, o que abrange a proteção contra o assédio moral e sexual.

Ainda no patamar infraconstitucional tem-se A Lei nº 9.029/95, que proíbe a discriminação por motivo de sexo e garante igualdade de oportunidades, A Lei nº 11.941/2009, que garante o direito à licença-maternidade passível de ser estendida para 180 dias e a Lei nº 13.208/2015, que proíbe a discriminação por motivo de orientação sexual e identidade de gênero.

Nos casos mais comuns, é o dano moral que se encontra mais presente nas entrevistas de emprego com candidatas femininas. O dano moral, no direito brasileiro, é definido como o sofrimento psicológico, emocional ou social causado por ato ilícito, tendo natureza extrapatrimonial e se caracteriza por uma dor ou sofrimento que extrapola a esfera patrimonial do ofendido que ofende direitos da sua personalidade e a dignidade da pessoa humana.

Em termos psicológicos, o dano moral pode gerar ansiedade, depressão, transtornos de estresse pós-traumático (TEPT), síndrome do pânico e outros problemas de saúde mental. Emocionalmente, a mulher pode sentir raiva, medo, culpa, vergonha, baixa autoestima e dificuldade em lidar com relacionamentos.

A jurisprudência brasileira vem se consolidando no sentido de reconhecer o dano moral à mulher, especialmente nos casos de violência de gênero, discriminação e violação de direitos. Essa evolução jurisprudencial é fundamental para garantir a efetiva aplicação da lei e a proteção da mulher contra a violação de seus direitos e sua dignidade. O Superior Tribunal de Justiça há algum tempo já firmou o entendimento de que se a ofensa for de direitos fundamentais, dispensa-se prova do dano moral sofrido. No caso em comento, portanto, diante de um dano *moralin reipsa* (presumido), em que basta a comprovação da existência do dano e do nexo de causalidade.

Na temática em apreço, não remanesce qualquer dúvida de que essa espécie de questionamento invade as esferas de privacidade e intimidade da mulher que já encontra outros tantos obstáculos em ingressar no mercado de trabalho ou retornar após a maternidade, gerando, portanto, dano moral indenizável.

A superação de estereótipos de gênero é crucial para a construção de uma sociedade mais justa e igualitária. É preciso desconstruir as ideias preconcebidas sobre os papéis que homens e mulheres devem desempenhar, desmistificando as expectativas sociais que limitam as escolhas e oportunidades de cada indivíduo.

É fundamental questionar e desafiar as normas sociais que perpetuam a desigualdade de gênero, reconhecendo a diversidade de identidades e a individualidade de cada pessoa. A quebra de estereótipos é um processo contínuo que exige conscientização, educação e ações concretas de todos os setores da sociedade. Citem-se como políticas inclusivas o combate ao sexismo, o incentivo para a participação de mulheres em áreas tradicionalmente dominadas por homens, como ciência, tecnologia, engenharia e matemática (STEM), quebrando as barreiras e os preconceitos que impedem a sua progressão.

O empoderamento feminino e a autonomia reprodutiva caminham lado a lado, garantindo às mulheres o controle sobre seus corpos e suas vidas. A autonomia reprodutiva engloba o direito de

decidir livremente sobre a maternidade, incluindo o acesso à contracepção, à informação sobre saúde sexual e reprodutiva, e à interrupção da gravidez em condições seguras.

Quando as mulheres têm acesso a esses recursos e informações, elas podem fazer escolhas conscientes e responsáveis sobre sua saúde reprodutiva, sem constrangimentos ou pressões sociais. Essa liberdade de escolha é fundamental para que as mulheres possam construir projetos de vida autônomos e alcançar seus objetivos pessoais e profissionais.

A participação de homens e mulheres em iniciativas de conscientização é essencial para construir uma sociedade mais justa e igualitária. A inclusão de todos os gêneros na discussão sobre direitos da mulher é fundamental para promover a mudança social e cultural necessária para garantir a igualdade de oportunidades para todas as pessoas.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A partir do estudo realizado é possível concluir que questionamentos de qualquer espécie acerca da maternidade são vedados durante as entrevistas de emprego, salvo se a própria natureza do trabalho for incompatível com o estado gravídico, por exemplo.

É fundamental que as empresas compreendam as vedações e restrições que regem o processo de entrevista de emprego. Ao garantir uma entrevista justa, ética e profissional, as empresas criam um ambiente positivo e atraem talentos qualificados.

As recomendações finais incluem o desenvolvimento de um guia de entrevista que garanta a conformidade com as leis trabalhistas, a realização de treinamentos para os entrevistadores e a implementação de medidas para garantir a privacidade e a segurança dos dados dos candidatos.

O princípio da dignidade da pessoa humana mantém intrínseca relação com o presente tema, uma vez que não permite trata-

mento degradante ou discriminação odiosa contra qualquer ser humano. No mesmo sentido, o direito fundamental à igualdade, materializado no rol do artigo 5º da Constituição Federal, garante a igualdade formal de todos, mas também admite discriminações positivas para a obtenção de uma efetiva igualdade. O que é exatamente o cerne da questão, considerando que não se pode ignorar aquilo que nos distingue dos homens: a gravidez.

Ora, este seria o ponto fulcral de toda a discussão acadêmica traçada. É necessário que se atribua uma tutela especial às mulheres, sobretudo, às gestantes ou mães que desejam ingressar ou retornar às suas vidas profissionais.

A construção de uma sociedade mais justa e igualitária para mulheres e homens depende da participação ativa de todos os seus membros. A equidade de gênero não se limita a leis e políticas, mas se manifesta em atitudes, comportamentos e valores compartilhados.

É fundamental que a sociedade como um todo se engaje na desconstrução de estereótipos de gênero que perpetuam desigualdades e limitam oportunidades para as mulheres. A promoção de educação de qualidade, livre de vieses de gênero, é crucial para formar indivíduos conscientes de seus direitos e deveres e capazes de construir relações respeitadas e igualitárias.

A participação das mulheres em espaços de poder, como o mercado de trabalho, a política e a academia, é fundamental para garantir a inclusão de suas perspectivas e necessidades nas decisões que impactam a sociedade.

O combate à violência de gênero, em todas as suas formas, é uma responsabilidade compartilhada. Denunciar agressões, apoiar vítimas e promover a cultura da paz são ações que contribuem para a construção de uma sociedade mais segura e justa para mulheres e meninas.

A equidade de gênero não é um privilégio, mas um direito humano fundamental. É responsabilidade de toda a sociedade cons-

truir um futuro em que mulheres e homens possam exercer seus direitos e potencialidades em igualdade de condições.

No que se refere às discriminações contra a mulher nas relações de emprego, foi possível concluir que há uma impossibilidade fática de listá-las, dado a numerosidade. No entanto, destacamos o obstáculo que se enfrenta ao decidir retornar ao mercado de trabalho após a maternidade ou até de ingressar nele por razões de gênero.

Os questionamentos como: “pretende ter filhos, se sim daqui quanto tempo?”; “quantos filhos possui?”; “qual a idade dos seus filhos?”; são vedados e não devem ser admitidos, pois eles reforçam o preconceito com as mulheres nas relações de emprego, sobretudo, com aquelas que acabaram de se tornar mães, quando bem sabemos que raramente perguntas desse cunho serão dirigidas a candidatos homens.

A luta pela igualdade de gênero é um processo contínuo, que exige a participação ativa de toda a sociedade. É crucial que os avanços conquistados sejam consolidados e que novos desafios sejam enfrentados com determinação e compromisso.

A conquista da liberdade do planejamento familiar e a eliminação da discriminação da mulher no trabalho são pilares fundamentais para a construção de uma sociedade mais justa e inclusiva. A autonomia reprodutiva e a igualdade de oportunidades no mercado de trabalho são direitos inalienáveis que devem ser garantidos a todas as mulheres.

A educação e a conscientização sobre os direitos da mulher desempenham um papel crucial na superação de barreiras e na promoção da igualdade de gênero. É essencial promover o diálogo, a empatia e a compreensão entre homens e mulheres, para que juntos possamos construir um futuro mais igualitário e próspero.

Por derradeiro, a possibilidade de responsabilização do empregador que o fizer é reconfortante, sendo ínsito destacar que nos

dedicamos à fase pré-contratual de trabalho, por isso, a responsabilidade cabível é a civil em danos morais *in reipsa*.

No mais, este estudo foi realizado sem qualquer pretensão de esgotamento temático, entretanto, as dissertações aqui empregadas são de grande valia a todos, mormente, às mulheres que, em algum dado momento de suas vidas vivenciaram situações repulsivas e foram “obrigadas” a responder a esses questionamentos detestáveis, sem ao menos saber que poderiam se negar ou ser indenizadas por tamanha discriminação.

REFERÊNCIAS

- BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>
- BRASIL. Decreto-Lei n. 5.452, de 1 de maio de 1943. Aprova a Consolidação das Leis do Trabalho. *Diário Oficial da União*. Brasília, DF, 9 de ago. 1943. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm>
- BRASIL. Decreto n. 10.088, de 5 de novembro de 2019. Consolida atos normativos editados pelo Poder Executivo Federal que dispõem sobre a promulgação de convenções e recomendações da Organização Internacional do Trabalho – OIT ratificadas pela República Federativa do Brasil. *Diário Oficial da União*. Brasília, DF, 6 nov. 2019. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2019/Decreto/D10088.htm#art5>
- BRASIL. Lei n. 9.029, de 13 de abril de 1995. Proíbe a exigência de atestados de gravidez e esterilização e outras práticas discriminatórias, para efeitos admissionais ou de permanência da relação jurídica de trabalho e dá outras providências. *Diário Oficial de União*. Brasília, DF, 16 de abr. 1995. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19029.htm>
- BRASIL. Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. *Diário Oficial da União*. Brasília, DF, 11 jan. 2002. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm>
- BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial n. 1.292.141-SP*. Direito Civil. Recurso Especial. Dano moral in reipsa. Dispensa-se a comprovação de dor e sofrimento, sempre que demonstrada a ocorrência de ofensa injusta à dignidade da pessoa humana. Data de julgamento: 04 dez. 2012. Data de Publicação: 12 dez. 2012. Disponível em: <<https://processo.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?livre=%28RESP.c>>

las.+e+%40num%3D%221292141%22%29+ou+%28RESP+adj+%221292141%22%29.suce.>. Acesso em: 03 jun. 2024.

CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 2. ed. Coimbra: Almedina, 1998.

GOZZI, Camila Monzani. Princípio do livre planejamento familiar como direito fundamental. *IBDFAM - Instituto Brasileiro de Direito de Família*. Data da publicação: 07 ago. 2019. Disponível em: <<https://ibdfam.org.br/artigos/1349/Princ%C3%ADpio+do+livre+planejamento+familiar+como+direito+fundamental>>

IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. Estatísticas Sociais. *Estatísticas de gênero: ocupação das mulheres é menor em lares com crianças de até três anos*. Disponível em:<<https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-sala-de-imprensa/2013-agencia-de-noticias/releases/30172-estatisticas-de-genero-ocupacao-das-mulheres-e-menor-em-lares-com-criancas-de-ate-tres-anos>>

LEITE, Carlos Henrique Bezerra. *Curso de direito do trabalho*. 15 ed. São Paulo: SaraivaJur, 2023.

LENZA, Pedro. *Direito constitucional esquematizado*. 25 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

RAMOS, André de Carvalho. *Curso de direitos humanos*. 8 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

V

Descompassos na seara do Direito Financeiro

Disconcerts in the field of financial law

*Eduardo Marcial Ferreira Jardim*¹

Resumo: O presente Estudo analisa criticamente uma série de vicissitudes existentes nas Emendas Constitucionais e na legislação do Direito Financeiro, ressaltadas as virtudes contidas no texto original da Constituição. Nessa vertente, questiona uma série de impropriedades produzidas pelo Congresso Nacional, as quais, inconstitucionais embora, permanecem em vigor num cenário de banalização do cumprimento da *Lex Legum*.

Palavras-chave: Direito Constitucional Financeiro; Direito Tributário; FPE/FPM; Custo Brasil.

Abstract: This Study critically analyzes a series of vicissitudes existing in the Constitutional Amendments and in the legislation of Financial Law, excepting the virtues contained in the original text of the Constitution. In this regard, it questions a series of improprieties produced by the National Congress, which, although unconstitutional, remain in force in a scenario of trivialization of compliance with the *Lex Legum*.

Keywords: Financial Constitutional Law; Tax Law; FPE/FPM; Brazil Cost.
Produção bibliográfica quadrienal ref. 2017/2020 = 2.937 pontos.

Sumário: 1 - Introdução. 2 - Distorções na partilha dos FPE/FPM. 3 - DRU: desvio de parte do produto da arrecadação tributária. 4 - Custo Brasil. Aspectos

¹ 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). 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. *Email:* eduardo@eduardojardim.com.br.

Geraiis. 4.1 Municípios Deficitários. 4.2. Congresso Nacional. 4.3. Assembleias Legislativas e Câmaras Municipais. 4.4. Outros. 4.5. Síntese Conclusiva. 5 - Perda de receitas com renúncias fiscais. 5.1. Desconcerto entre as renúncias fiscais e as imunidades ante o primado da igualdade. 6 - Conclusões. 7 - Propostas. 8 - Referências.

INTRODUÇÃO

Preliminarmente, é de mister realçar os pontos comuns entre o Direito Financeiro e o Tributário, cabendo, também, com a mesma ênfase, assinalar os traços diferenciais entre os referidos planos normativos. Assim, em estreita síntese, pode-se dizer que o direito tributário é a disciplina normativa dos tributos, tendo por objeto o nascimento, a existência e a extinção dos tributos. O direito financeiro, a seu turno, cuida do destino da arrecadação tributária, bem como das demais receitas e despesas públicas, tudo entroncado no orçamento público em todos os níveis de governo.

Deveras, o Texto Excelso original abriga um modelo exemplar de Direito Financeiro, na trilha, a bem ver, do sistema constitucional tributário, com o qual faz coro e guarda inexorável intimidade, embora cada qual tenha um campo privativo de atuação. Por outro lado, contudo, as Emendas Constitucionais e a Legislação infraconstitucional destoam da Carta Magna e, não raro, produzem censuráveis inconstitucionalidades, algumas das quais serão mostradas e questionadas nos desdobres deste artigo.

Com efeito, o presente Estudo preordena-se a criticar as impropriedades intersetas no plexo normativo das Emendas e da Legislação, tanto ordinária quanto complementar, fazendo-o por meio de uma análise pontual de aspectos vitandos do plexo normativo do Direito Financeiro.

À derradeira, cumpre observar que, sob o ponto de vista geral, o Orçamento Público traduz um dos tópicos sobremodo controverso e de importância superlativa, o qual, dada a sua amplitude e

latitude, mereceria uma abordagem ampla que transcende ao espaço de um Estudo.

1. Distorções na partilha dos FPE/FPM

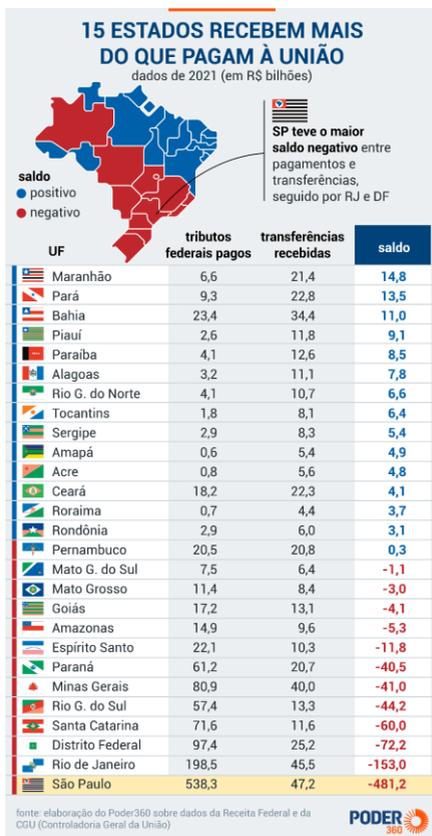
Consoante noção cediça, a isonomia ou igualdade entre as unidades federadas representa pressuposto dos pressupostos da forma de Estado Federal. Ademais, o primado da igualdade encampa também, obviamente, os cidadãos, compondo, assim, um binômio, na medida em que há uma igualdade entre Estados e Municípios e outra entre os cidadãos, compondo uma igualdade de plenitude.

Entrementes, na contramão da quintessência do Pacto Federativo e a igualdade nessa contida, a Lei Complementar n. 62/1989 estabeleceu que a arrecadação federal do imposto de renda e do Imposto sobre Produtos Industrializados, IPI, devem ser redistribuídas aos Estados e Municípios por meio dos Fundos de Participação estaduais e municipais, FPE/FPM, na proporção de 85% às regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, cabendo tão somente 15% em prol das regiões Sul e Sudeste.

A aludida partilha foi modificada pela Lei Complementar n. 143/2013, a qual, de seu turno, buscando mitigar as apontadas distorções, culminou por criar fatores expressos em dígitos contidos num anexo que, em última análise, manteve o desequilíbrio original.

A propósito, o mapa abaixo estampado e o respectivo resumo demonstram de forma eloquente as vicissitudes que permeiam a repartição de receitas tributárias em prol das unidades federadas. Vejamos, pois²:

² PODER 360. *Site*. Disponível em: <https://www.poder360.com.br/>. Acesso em: 26 jan. 2025.



Como se vê, o absurdo reveste matizes bizarros em face da manifesta desarmonia da questionada partilha ante os postulados do pacto federativo.

2. DRU: Desvio de parte do produto da arrecadação tributária

O regime jurídico tipificação dos tributos compreende o binômio *fato jurídico (fato gerador)* e *base de cálculo*, ao qual se soma o destino do produto da arrecadação.

Verdade seja, apesar de disposição equivocada contida no art. 4º, inciso II, do CTN, a qual é abraçada por expressiva parte da doutrina e dos tribunais.

Entrementes, força é esclarecer que ao lume da Teoria Geral do Direito Tributário e do figurino constitucional, desponta evidente que o tributo da espécie imposto gera receitas destinadas a prover o orçamento de modo geral, ao passo que as contribuições sociais e interventivas produzem receitas comprometidas com o financiamento de determinadas finalidades. Já as taxas de polícia e de serviços criam recursos orçamentos gerais, tendo como contrapartida e realização do poder de polícia ou a prestação de serviços públicos.

Esse entendimento é compartilhado pelas lições iluminadas de Louis Trotabase Jean-Marie Cotteret ao definirem o imposto como “o procedimento de repartição de encargos orçamentários entre os indivíduos, segundo a sua capacidade contributiva”³. Logo, se é verdade que o imposto reveste esse perfil genérico, os demais tributos, de revés, devem gerar receitas específicas para o custeio de determinadas atividades.

Aliás, o próprio Texto Constitucional dispõe nesse sentido, na dimensão em que veda a vinculação da receita dos impostos com qualquer finalidade pontual e, ao mesmo tempo, estipula a afetação das demais espécies com os seus objetivos, a exemplo das contribuições de seguridade, entre outros gravames.

Por conseguinte, cabe deduzir e destacar que a arrecadação tributária não poderia render margem à destinação diversa à da natureza de cada espécie de tributo.

Logo, depara-se inconcebível o perfil da DRU – Desvinculação de Receitas da União, Estados e Municípios, consoante previsto no art. 76, 76-A e 76-B, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias/ADCT, cujo teor consiste exatamente em destinar 30% da arrecadação em prol do Poder Executivo. Convém assinalar que

³ TROTABAS, L. COTTERET, J.-M. *Droit Fiscal*, 50. ed. Paris: Dalloz, p. 11.

os referidos comandos estabeleceram a prorrogação da DRU até o ano de 2032.

Decididamente, tal fato passa ao largo da quintessência do regime das modalidades tributárias, desnaturando-as, restando, assim, em manifesta afronta ao Texto Constitucional.

A aludida absurdez e teratologia consta dos mencionados dispositivos do ADCT, a saber:

Art. 76. São desvinculados de órgão, fundo ou despesa, até 31 de dezembro de 2032, 30% (trinta por cento) da arrecadação da União relativa às contribuições sociais, sem prejuízo do pagamento das despesas do Regime Geral de Previdência Social, às contribuições de intervenção no domínio econômico, às taxas e às receitas patrimoniais, já instituídas ou que vierem a ser criadas até a referida data. *(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 135, de 2024).*⁴

[...]

Art. 76-A. São desvinculados de órgão, fundo ou despesa, até 31 de dezembro de 2032, 30% (trinta por cento) das receitas dos Estados e do Distrito Federal relativas a impostos, taxas e multas já instituídos ou que vierem a ser criados até a referida data, seus adicionais e respectivos acréscimos legais, e outras receitas correntes. *(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023).*⁵

⁴ BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Secretaria Especial para Assuntos Jurídicos. EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 135, DE 20 DE DEZEMBRO DE 2024. Altera os arts. 37, 163, 165, 212-A e 239 da Constituição Federal e o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT). Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc135.htm. Acesso em: 26 jan. 2025.

⁵ BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Secretaria Especial para Assuntos Jurídicos. EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 132, DE 20 DE DEZEMBRO DE 2023. Altera o Sistema Tributário Nacional. Disponível em:

[...]

Art. 76-B. São desvinculados de órgão, fundo ou despesa, até 31 de dezembro de 2032, 30% (trinta por cento) das receitas dos Municípios relativas a impostos, taxas e multas, já instituídos ou que vierem a ser criados até a referida data, seus adicionais e respectivos acréscimos legais, e outras receitas correntes.*(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)*.⁶

À derradeira, não demasia dizer que a questionada DRU exprime uma verdadeira burla ao *taxpayer*, pois, numa linguagem coloquial significa cobrar *x* para fazer *y* e deixar de fazê-lo para fazer *z*.

3. Custo Brasil, aspectos gerais

Conforme sabido e ressabido, o custo do país é inegavelmente exorbitante e excessivo, não só em termos absolutos, como pela ausência ou péssima qualidade dos serviços públicos.

Lamentavelmente, o Brasil figura no pódio de Ranking Negativos, a exemplo da carga tributária de 33% do PIB que supera países ricos como os EUA, 26,9%, ou a Suíça, 27%, e também o Japão, 28%, entre outros.

Outrossim, apesar da elevada tributação no que concerne ao retorno de serviço em prol da sociedade, o Brasil foi classificado em 30º lugar num grupo de 30 países, segundo avaliação realizada pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT)⁷.

Em suma, o Brasil é duplamente caro, pois, além de tributar mais que EUA, Suíça e Japão, dentre outros, nada oferece em contra-

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03////////Constituicao/Emendas/Emc/emc132.htm. Acesso em: 26 jan. 2025.

⁶ Idem.

⁷ INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO. IBPT. Disponível em: <https://www.ibpt.org.br>. Acesso em: 20 jan. 2025.

partida. A propósito, vejamos algumas vicissitudes pontuais que revelam o alto custo Brasil.

Com efeito, o Brasil paga o terceiro pior salário-mínimo do mundo, o que torna mais onerosa a vida daqueles assalariados. A tributação de medicamentos é a mais elevada do planeta, uma vez que a média dos gravames totaliza 33%, enquanto o paradigma mundial se situa em torno de 6%!⁸. No mesmo rumo é a tributação de veículos automotores, a qual nos EUA é de 6%, no Japão, 9,9%, e, entre nós, o absurdo de 30%!

A gasolina do Brasil é mais cara do que a dos Estados Unidos, senão também as mercadorias em geral são mais caras do que a dos demais países em virtude da elevada tributação.

Comparação de preços: Brasil vs. EUA

Para ilustrar ainda melhor as diferenças, aqui está uma tabela comparativa de alguns produtos populares comprados no Brasil e nos Estados Unidos, os quais, embora no âmbito privado, trazem embutida uma carga tributária que reflete nos preços. Vejamos, pois, um demonstrativo do *Blog Parcelado* a seguir estampado:

Produto	Preço nos EUA (USD)	Preço no Brasil (BRL)	Diferença (%)
iPhone 15 Pro Max (256 GB)	\$1,199	R\$ 11.999,00	+45%
MacBook Air M2 (256 GB)	\$999	R\$ 10.499,00	+40%

⁸ SINDICATO DA INDÚSTRIA DE PRODUTOS FARMACÊUTICOS. Sindusfarma. Disponível em: <https://sindusfarma.org.br/>. Acesso em: 20 jan. 2025.

Produto	Preço nos EUA (USD)	Preço no Brasil (BRL)	Diferença (%)
Apple Watch Series 9	\$399	R\$ 4.299,00	+50%
Tênis Nike Air Ma	\$150	R\$ 1.199,0	+60%
Câmera Canon EOS R6	\$2,499	R\$ 22.999,00	+30%
PlayStation 5	\$499	R\$ 4.799,00	+50%
Roupas da GAP (Conjunto Completo)	\$100	R\$ 899,00	+80%

Fonte: <https://blog.parceldousa.com/brasil-vs-eua-comparacao-de-precos/>

Observação: Os preços são aproximados e podem variar conforme a taxa de câmbio e promoções locais. A diferença percentual reflete a média de preços observada no mercado.

Em resumo, como visto o custo Brasil se propaga em todos os meandros da vida nacional, de forma adversa e, por que não dizer, perversa, contrariando, assim, o ideário imerso na Constituição da República.

Nos desdobres deste tópico, será feita uma consideração crítica acerca das despesas com os Parlamentos nos múltiplos níveis de governo, tudo com o escopo de mostrar que o país não só gasta muito, bem como gasta muito mais que os outros.

4. Municípios deficitários

Preliminarmente, força é esclarecer que a autonomia financeira das unidades federadas pressupõe sejam elas dotadas de recursos próprios para pagar as suas contas, ainda que, no caso brasileiro, recebam recursos dos Fundos de Participação, consoante o disposto no art. 159, I, b, da Constituição.

Não se pode olvidar, outrossim, que o art. 158 da Constituição e seus desdobres atribuem às municipalidades uma série de receitas de impostos federais e estaduais, a exemplo do imposto de renda, IPVA e ICMS.

Nada obstante, expressivo número de Municípios são deficitários, mesmo recebendo expressivos repasses constitucionais. Os aludidos recursos provenientes de tributos federais e estaduais relativizam a autonomia dos Municípios que se situam aquém o patamar de uma verdadeira autonomia.

Entrementes, essa relatividade da autonomia seria, quanto muito, o limite em relação ao assunto e no tocante ao pacto federativo. Por outro lado, o que é descabido, diga-se de passo, é a existência de Municípios deficitários, alguns em caráter permanente, os quais não tem meios de prover os seus orçamentos.

De conseguinte, na medida em que os dados dos Municípios são deficitários, alguém deve saldar os seus compromissos e por via indireta os cidadãos de outros Municípios e Estados são os que suportam esse ônus.

O número de cidades com déficit é decididamente impressionante, pois importou em 35% nos anos de 2015 a 2022. E, para piorar, esse percentual chegou a 49% no ano de 2023. É dizer, praticamente a metade dos 5.568 Municípios do país não dispõe de recursos para pagaras suas contas, o que é decididamente um rematado despropósito.

Realmente, é inconcebível que cidades destituídas de capacidade financeira ganhem a condição de Municípios com despesas

concernentes à Câmara de Vereadores, Prefeito e servidores públicos que, em última análise, são pagos por interpostas pessoas!

Por incrível que possa parecer, há 1.252 Municípios com menos de 5 mil habitantes, alguns com menos que mil, todos, evidentemente com Parlamento e Poder Executivo, além de servidores custeados por outrem, que não por eles próprios.

A figura-se estreme de dúvidas que tais gastos são absurdos e despropositados e, por isso, mereceriam ser eliminados do Custo Brasil. Em suma, trata-se de mais um dos muitos itens que não têm sentido e que representam um dos mais censuráveis desperdícios de dinheiro público.

Os dados aduzidos à colação foram colhidos junto à Confederação Nacional dos Municípios (CNM)⁹ que, exemplarmente, abordou esse grave tema que urge ser revisto e resolvido.

4.1. Congresso brasileiro é o segundo mais caro do mundo

Se, por um lado, o número de parlamentares brasileiros não é excessivo na comparação com o resto do mundo, os gastos definitivamente são efetivamente elevados.

Uma pesquisa das Nações Unidas em parceria com a União Interparlamentar (UIP) revela que “o Congresso americano, menor que o brasileiro, é o mais caro – custa mais de US\$ 5,1 bilhões por ano. Mas o Brasil vem logo atrás, com um custo anual de cerca US\$ 4,4 bilhões, conforme dados repassados pela UIP à BBC News Brasil¹⁰. Os dados são de dezembro de 2018, mas permanecem atuais porquanto os valores foram quantificados em dólares.

⁹ CONFEDERAÇÃO NACIONAL DOS MUNICÍPIOS. CNM. Disponível em: <https://cnm.org.br>. Acesso em: 20 jan. 2025.

¹⁰ PASSARINHO, N. Segundo mais caro do mundo, Congresso brasileiro tem parlamentares demais? *BBC News Brasil em Londres*. 7 dez. 2018. Disponível em: <https://www.bbc.com/portuguese/brasil-46427803>. Acesso em: 25 jan. 2025.

Por conseguinte, o custo individual de cada deputado e senador representa a divisão da despesa total do Congresso pelo número de parlamentares, pelo que, entre nós, cada qual corresponde a um gasto de US\$ 7,4 milhões por ano aos cofres públicos.

No cenário comparado, as diferenças são significativas, a exemplo do parlamentar alemão ou francês, cujo dispêndio importa em US\$ 1 milhão de dólares ao ano, ou seja, seis vezes menos que um brasileiro, enquanto no Reino Unido o gasto é de US\$ 360 mil dólares, ou seja, 20 vezes menos que no Brasil.¹¹

Por óbvio, nada justifica dispêndio desse jaez, seja pelo fato *per se*, seja pelas limitações orçamentárias no país que não dão conta de atender a uma série de prioridades de interesse público, sem contar que é possível gastar menos, consoante os exemplos colhidos alhures, notadamente o da Inglaterra.

4.2. Assembleias legislativas e câmaras municipais

Assembleias e Câmara Legislativa/DF

Ademais, tais gastos que compreendem inúmeros *fringebenefits* se espraiam noutros Parlamentos, vale dizer, 26 Assembleias Legislativas dos Estados, 1 Câmara Legislativa do Distrito Federal e 5.568 Câmaras Municipais.

Os Parlamentos dos Estados e do Distrito Federal totalizam um custo de 3,4 bilhões de dólares, segundo consta de Estudo do Conselho Federal de Contabilidade publicado em julho de 2018 e referente ao ano de 2017, lembrando que o valor está convertido em dólares para efeito de atualização¹². Ressalta à evidência que os

¹¹ Idem.

¹² CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. CFC. Disponível em: <https://cfc.org.br>. Acesso em: 20 jan. 2025.

valores se afiguram sobretudo elevados para a população brasileira.

Câmaras Municipais

No âmbito Municipal, o Brasil contabiliza 5.568 Paramentos, os quais representam um gasto de 4.5 bilhões de dólares, na estrita conformidade com o Portal do Senado Federal denominado Panorama do Legislativo Municipal¹³. Assim como ocorre na órbita federal, distrital, o total do dispêndio é inegavelmente elevado para o país.

4.3. Outros destemperos

Inobservância do teto salarial

Estudo do site *República.org* revela gastos de 20.9 bilhões de reais com remunerações acima do teto salarial de 44 mil reais, os quais foram efetivados em prol de integrantes do Poder Judiciário e do Ministério Público no período compreendido entre os anos de 2018 a 2024¹⁴.

Ao demais, os referidos excessos são incorporados aos salários com a roupagem de verbas indenizatórias, como licença-prêmio, abono permanência, auxílio-alimentação, entre outros, os quais, por absurdo, estão a salvo do teto e não se assujeitam ao pagamento do imposto sobre a renda! Oh my God! Diriam os ingleses.

¹³ SENADO FEDERAL. Panorama do Legislativo Municipal. *Site*. Disponível em: <https://www.senado.leg.br/institucional/datasenado/panorama/#/>. Acesso em: 20 jan. 2025.

¹⁴ LOPES, E. Supersalários: a pequena parcela dos servidores que custa bilhões ao Brasil. *República.org*. Publicado em: 18 nov. 2024. Disponível em: <https://republica.org/2024/11/18/supersalarios-a-pequena-parcela-dos-servidores-que-custa-bilhoes/>. Acesso em: 21 jan. 2025.

Esses dados, diga-se de passo, foram produzidos pela República.org, com base no site Transparência Brasil, está no recém-lançado *Anuário de Gestão de Pessoas no Serviço Público 2024*¹⁵.

Vejamos um exemplo específico e atual de supersalário, conforme publicação do Estado de S.Paulo do dia 5 de janeiro de 2025¹⁶, da lavra dos jornalistas Pepita Ortega e Fausto Macedo, em fls A6, a saber:

Funcionários do tribunal receberam mais de R\$ 100 mil em dezembro. Corte prometeu investigar.

Servidores do Tribunal de Justiça de Mato Grosso (TJ-MT) em cargos de direção ou coordenação ganharam mais de R\$ 100 mil por mês em dezembro, ou seja, quase o triplo do que recebem os ministros do Supremo Tribunal Federal (STF). A remuneração de um ministro é, oficialmente, R\$ 44 mil brutos, teto do funcionalismo, ou cerca de R\$ 32 mil, descontado imposto na fonte.

O Estadão mapeou os salários de mais de 5 mil servidores da Corte estadual no segundo semestre de 2024. Nesse período, funcionários administrativos (menos graduados), como analistas e técnicos judiciários, receberam até R\$ 70 mil líquidos em um mês. O maior valor registrado em holerites em dezembro bateu em R\$ 106 mil.

Força é obter perar que casos desse jaez se disseminam no país, o que explica o paradoxo pelo qual mesmo tendo uma arrecadação tributária superior à dos EUA, continua faltando recursos financeiros para áreas vitais em prol do cidadão.

¹⁵ ANUÁRIO DE GESTÃO DE PESSOAS NO SERVIÇO PÚBLICO 2024. Publicado em: 10 de dezembro de 2024. Disponível em: <https://republica.org/emdados/conteudo/anuario/>. Acesso em: 26 jan. 2025.

¹⁶ ORTEGA, P.; MACEDO, F. Funcionários do tribunal receberam mais de R\$ 100 mil em dezembro. Corte prometeu investigar. *Estado de S. Paulo*. 5 jan. 2025. A6.

Ao demais, não se pode olvidar que privilégios de qualquer natureza, ainda mais os ora questionados, destoam do postulado republicano, os quais jamais poderiam ser editados em proveito das classes dominantes, como bem adverte Roque Carrazza¹⁷. O festejado Mestre dos Mestres reporta-se a João Barbalho, para quem numa república não há, nem pode haver, grandes ou pequenos, senhores ou vassallos, patrícios ou plebeus e assim avante, tudo em nome da gênese da forma republicana de governo¹⁸.

Respeito ao teto com saúde e educação, quando é contra a cidadania

O governo federal bloqueou R\$ 15 bilhões em despesas discricionárias do orçamento de 2024. O Decreto, com o detalhamento dos bloqueios por pasta, foi publicado em edição extra do Diário Oficial da União na segunda-feira, dia 30 de setembro de 2024¹⁹.

O corte de despesas representa 4,4 bilhões de reais em relação à pasta da saúde e 1,28 bilhão no tocante à educação. A medida alcançou também o Ministério das Cidades com 2,1 bilhões e o dos Transportes com 1,5 bilhão.

Decididamente, tal providência configura uma censurável contradição na dimensão em que o governo não respeita o teto com referência aos supersalários, mas o faz com gastos de interesse público.

¹⁷ CARRAZZA, R. *Curso de direito constitucional tributário*. 35. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2024, p. 76.

¹⁸ BRASIL. Constituição Federal de 5 de outubro de 1988. Diário Oficial da União - Seção 1 - 5/10/1988. (Publicação Original). Brasília/DF, p. 407.

¹⁹ DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO. 30 de setembro de 2024. Disponível em: https://diaoficial.com/linkdo/1934786/2024_09_30_ASSINADO_do2. Acesso em 26 jan. 2025.

Assessores parlamentares

Deveras, trata-se de mais um item de gasto desnecessário e incompatível com o interesse público. Além do mais, a livre nomeação *per se* contraria a lógica do concurso público como meio de contratação de servidor.

Quanto à desnecessidade e a falta de critérios, basta dar conta que um determinado parlamentar dispõe de uma equipe de 86 assessores com o custo mensal de R\$ 736.959,74, cujo valor anual imporá em aproximadamente 9 milhões de reais! Há senadores que contam com assessores que recebem acima do teto do funcionalismo público e assim avante. *Quid juris?*

Aposentadoria compulsória de magistrado acusado de corrupção

Por todas as veras, é inconcebível chamar de punição a imposição de aposentadoria compulsória a um magistrado que vende sentenças. Afora a *contradictio in terminis*, essa orientação destoa do primado da igualdade em relação aos demais servidores públicos que, diferentemente dos magistrados, podem ser demitidos em função de determinadas faltas disciplinares. Sobre mais, trata-se de pagamento sem contrapartida, configurando, portanto, um gasto injustificado e malversação de dinheiro público.

Não obstante, trata-se de entendimento cristalizado no Judiciário, a exemplo do texto a seguir estampado da lavra do Conselho Nacional de Justiça²⁰, a saber:

O Plenário do Conselho Nacional de Justiça (CNJ) aplicou pena de aposentadoria compulsória com vencimentos proporcionais ao tempo de serviço ao desembargador do

²⁰ CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. CNJ. Texto: Regina Bandeira. Edição: Thaís Ciegłinski. Agência CNJ de Notícias. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br>. Acesso em: 19 jan. 2025.

Tribunal de Justiça de Tocantins (TJTO) Ronaldo Eurípedes de Souza. A decisão ocorreu nesta terça-feira (6/6) no julgamento do Processo Administrativo Disciplinar (PAD) 0006303-59.2020.2.00.0000 na 9ª Sessão Ordinária do CNJ.

Corrupção e lavagem de dinheiro em esquema de sentenças foram as principais denúncias em desfavor do magistrado, acusado de intermediar e vender decisões judiciais para obtenção de vantagens financeiras. O relator do caso, conselheiro Sidney Madruga, revelou que ficou claro pelo conjunto de provas que a atuação do desembargador favorecia um grupo de advogados, beneficiando-os em processos em que eram réus.

Apesar de ponderar que a competência do CNJ não permite analisar o mérito das decisões judiciais, o conselheiro ponderou que, analisadas em conjunto, o conjunto de provas contra o desembargador revela que “este fazia parte de um esquema criminoso de obtenção de vantagens financeiras por meio de intermediação de sentenças, demonstrando desvirtuamento da atividade judicante, em prol de interesses privados ilícitos”, o que viola não apenas os deveres estabelecidos pela Lei Orgânica da Magistratura Nacional, assim como infringindo o Código de Ética da Magistratura.

“Demonstrou-se incontroversa a violação os princípios éticos da independência, da imparcialidade, da transparência, da integridade profissional e pessoal, da dignidade, da honra e do decoro, imprescindíveis ao exercício da atividade jurisdicional”, destacou o voto.

O relator mencionou ainda as diversas denúncias relacionadas ao caso, como a existência de movimentações financeiras em relação ao Loteamento Costa Esmeralda e ressaltou que as denúncias fazem parte de relatórios, depoi-

mentos e apurações da Polícia Federal e do Ministério Público Federal.

A associação do envolvido no esquema criminoso foi denunciada, inicialmente, por um servidor do TJTO e o caso chegou a ser julgado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), que o afastou de suas funções em 2020.

Além da pena administrativa conferida pelo CNJ, o agora ex-desembargador pode responder civil e criminalmente pelas denúncias. A aposentadoria compulsória é a sanção mais grave que o Conselho pode aplicar aos juízes vitalícios, dentre as estabelecidas na Lei Orgânica da Magistratura Nacional (Loman). A penalidade consiste no afastamento do juiz de seu cargo, com provento ajustado por tempo de serviço.

Habeas corpus

Já no Processo Administrativo Disciplinar 0004600-64.2018.2.00.0000, o desembargador Ronaldo Eurípedes de Souza foi absolvido por unanimidade pelo Plenário. Também relatado pelo conselheiro Sidney Madruga, o caso tratava de suposta vantagem indevida concedida ao magistrado em julgamento de um habeas corpus, ocorrido em 2013. As provas dos autos não comprovavam a participação de Ronaldo Eurípedes no caso e, por conta disso, o relator sugeriu o arquivamento do PAD.

Prioridades inadequadas. Custo de vaga em presídio e em escola

Consoante levantamento do Conselho Nacional de Justiça (CNJ) no ano de 2022, um preso custa, em média, R\$ 1,8 mil mensais aos cofres brasileiros. Já um aluno da educação básica – segundo informações do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (Fundeb) – recebe um investimento mínimo médio anual de R\$ 5,6 mil – cerca de R\$ 470,00 por mês, valor quatro vezes menor.

Outrossim, em audiência pública realizada na Câmara dos Deputados em 18 de setembro de 2007, o diretor de Políticas Penitenciárias do Departamento Penitenciário Nacional (Depen), André Luiz de Almeida e Cunha, comparou os gastos com os presos e com os alunos em escolas.

A propósito, o então diretor assinalou que o custo de uma vaga num presídio é em torno de 25 mil reais, podendo chegar a 125 mil reais em estabelecimentos prisionais de segurança máxima, enquanto uma vaga escolar custa 4 mil reais, (Agência Câmara de Notícias²¹).

5. Síntese conclusiva

Em veras, os escólios trazidos à colação demonstram a existência de má gestão dos recursos públicos, os quais não observam limites, bem como, não raro, são desnecessários, senão também não oferecem contrapartida em termos de serviços públicos. O renomado jurista Kiyoshi Harada veementiza com cores tintas o mau gasto do dinheiro público, propondo como antes suposto o rigoroso cumprimento da lei orçamentária. Ouçamos-o, pois: “O mais importante é a qualidade da despesa pública, coibindo-se gastos inúteis e improdutivos”²².

Por fim, cabe acrescentar, verdade seja, todos os gastos exorbitantes, e os supersalários são decididamente inconstitucionais, pois afrontam o interesse público e o postulado da igualdade, dentre outras matrizes imersas na *Lex Legum*.

²¹ AGÊNCIA CÂMARA DE NOTÍCIAS. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/noticias>. Acesso em: 25 jan. 2025.

²² HARADA, K. *Direito financeiro e tributário*. 32. ed. São Paulo: Dialética Editora, 2023, p. 58.

6. Perda de receitas com renúncias fiscais

No ano de 2024, o Governo Federal concedeu incentivos por meio de renúncias fiscais, totalizando o importe de 1,25 trilhão de reais. Não demasia dizer que, afora o atrito com o princípio da igualdade, outros contribuintes pagam pelos que não pagam. Em sinopse, tais renúncias exprimem uma inegável injustiça fiscal e social, privilegiando alguns em detrimento de outros²³.

Não é diferente a política governamental no âmbito dos Estados e do Distrito Federal, em que a dimensão das renúncias se afigura expressiva e continua a crescer.

Nesse sentido, no ano de 2015, por exemplo, o montante das renúncias representou 87,89 bilhões, enquanto a projeção para 2025 importa em 266,52 bilhões. Por sem dúvida, a sorte é a mesma, vale dizer, quando alguns não pagam outros haverão de pagar em seu lugar, pois o valor da conta permanece igual, máxime porque o incentivo não tem o condão de reduzir a despesa pública²⁴.

Na esfera municipal, segundo cálculo do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), o valor estimado das renúncias no ano de 2024 importou em aproximadamente 10 bilhões de reais, o que não é pouco se considerados os orçamentos desses planos de governo, pois, afora as grandes capitais, a maioria dos Municípios é de porte médio ou pequeno²⁵.

²³ BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal. Disponível em: <https://www.gov.br.receitafederal.pt.br>. Acesso em: 21 jan. 2025.

²⁴ FEDERAÇÃO NACIONAL DO FISCO ESTADUAL E DISTRITAL. Fenafisco. Disponível em: <https://fenafisco.org.br>. Acesso em: 21 jan. 2025.

²⁵ INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. Ipea. Disponível em: <https://www.ipea.gov.br>. Acesso em: 21 jan. 2025.

6.1. Desconcerto entre as renúncias fiscais e as imunidades ante o primado da igualdade

As chamadas renúncias fiscais, versadas no tópico precedente, compreendem as isenções e quaisquer modalidades de redução do tributo, seja por meio de alíquota zero ou redução de base de cálculo e assim avante. As isenções, a seu turno, são veiculadas por intermédio de normas negativas que impedem a incidência da norma de tributação. Podem ser condicionais ou incondicionais, por tempo certo ou indeterminado, revestindo, por vezes, a roupagem de incentivos preordenados a estimular comportamentos, podendo, outrossim, traduzir a ausência de capacidade contributiva.

A imunidade, por sua vez, exprime hipótese de não tributação constitucionalizada, pela qual o Texto Supremo não veda a tributação de determinadas pessoas ou coisas, tudo na estrita conformidade com a luminosa lição de Paulo de Barros Carvalho²⁶.

Apesar das diferenças e peculiaridades dos institutos em apreço, desponta algo em comum entre eles, na medida em que traduzem hipóteses de não tributação ou de tributação reduzida.

Na visão do autor do presente Estudo, tirante a isenção temporária em nome do interesse público, claramente objetivo, qualquer outra modalidade de não tributação destoia do postulado da igualdade, até porque inexistente uma relação de causalidade que justifique o tratamento tributário ora suscitado.

Façamos uma breve reflexão acerca do princípio da igualdade a fim de sustentar o ponto de vista ora pugnado. Em primeiro lugar, com o devido acatamento, merece infirmada a noção clássica de igualdade concebida por Aristóteles e lembrada por Ruy Barbosa em *Oração aos moços*, segundo a qual a igualdade significaria

²⁶ CARVALHO, P. de B. *Curso de direito tributário*. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 198-9.

aquinhoar desigualmente os desiguais, observadas as suas desigualdades²⁷.

Celso Antônio Bandeira de Mello²⁸, em lição pioneira e com pena de ouro, observou que tratar desigualmente os desiguais ou igualmente os iguais significa um meneio de palavras que, embora dotadas de eloquência, nada dizem com relação ao verdadeiro significado do mencionado primado constitucional.

A partir dessa premissa, Bandeira de Mello passou a explicar que a igualdade se verifica e se perfaz na medida em que existe um nexó plausível entre o critério desigualador e a finalidade por ele perseguida.

Assim, haveria nexó plausível, por exemplo, na hipótese de isenção do imposto de renda numa faixa de rendimento de até 5 mil reais por mês. Mas, a *contrário sensu*, não há uma relação de pertinência lógica na isenção na distribuição de lucros ou dividendos aos sócios de uma empresa, bem como não é razoável a imunidade em prol de templos e de partidos políticos, pois em todas essas situações estamos diante de pessoas ou entidades dotadas de capacidade contributiva, condição, diga-se de passo, que autoriza e exige a presença da tributação. Destarte as imunidades recíprocas entre as unidades federadas, todas as demais imunidades hospedam flagrante desarmonia com o vetor da igualdade.

A igualdade tributária, para Victor Uckmar, não se compagina com a estipulação de privilégios de qualquer natureza. Nessa esteira, o professor da Universidade de Gênova traz à colação o texto de uma série de Constituições que vedam a estatuição de vantagens e desigualdades no campo da tributação. Vejam-se, pois, alguns dos preceitos aludidos:

²⁷ BARBOSA, Ruy. *Oração aos moços*. Ed. Comemorativa do centenário de nascimento, fac-símile do original USP, MCMXLIX.

²⁸ BANDEIRA DE MELLO, C. A. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3. ed. 23ª tiragem. São Paulo: Malheiros Editores, 2014.

Bélgica (art. 112): “Não podem ser estabelecidos privilégios em matéria tributária”.

Chile (art. 10): “A Constituição garante a todos os habitantes da República... a igual repartição dos impostos e contribuições”.

Grécia (art. 3º): “Os gregos são iguais perante a lei. Os cidadãos gregos contribuem sem distinção aos encargos públicos”.

México (art. 28): “Nos Estados Unidos do México não haverá isenção de impostos...”.

Países Baixos (art. 182): “Nenhum privilégio pode ser concedido em matéria impositiva”.²⁹

SÍNTESE CONCLUSIVA

Diante dos escólios trazidos à coleção, cabe reafirmar que, por via de regra, a revelação de capacidade contributiva exprime um requisito que legitima a tributação, ao passo que, de revés, situações temporárias e excepcionais é que teriam cabimento o estabelecimento de algum incentivo fiscal, a qualquer título seja.

Conclusões

De tudo o que foi abordado no presente Estudo, há um ponto comum na medida em que o Brasil gasta mal e muito. O desperdício pode ser exemplificado no gasto com os supersalários espraia-dos nos Três Poderes e nas estatais que não respeitam os limites legais e constitucionais, os quais, diga-se de passo, são compostos, em parte, por valores isentos de tributação do imposto de renda.

Outrossim, o custo do Poderes se situa muito acima do cenário comparado, *ad exemplum* do Judiciário que traduz 1,6% do PIB, enquanto nos países emergentes o percentual é de 0,5% e nos

²⁹ UCKMAR, V. *Princípios comuns de direito constitucional tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1976, p. 53-90.

países da OCDE o paradigma é de 0,3%³⁰. Não é diferente o gasto com os parlamentos, que é o mais elevado do planeta, se considerarmos a soma do Congresso Nacional com as 26 Assembleias Estaduais e 1 Câmara Legislativa do Distrito Federal, acrescidas das 5.568 Câmaras Municipais.

Importa ressaltar e reafirmar a crítica em relação aos incentivos fiscais e imunidade, bem como a distorção na partilha dos FPE/FPM que ultraja a isonomia e o pacto federativo, senão também o desvio de 30% da arrecadação tributária que, ao revés de serem aplicadas em suas finalidades próprias, são destinadas ao Poder Executivo.

Diante de tanto esbanjamento, não há dinheiro suficiente, mesmo tendo, como temos, uma arrecadação tributária superior à dos Estados Unidos, da Suíça e do Japão, dentre outros países ricos, o que compromete a qualidade de vida da população, sobretudo aquela mais carente.

PROPOSTAS

De todo o exposto, podemos compendiar tudo em poucos tópicos, a saber:

1. Cumprir o teto salarial em todos os níveis de governo, a qualquer título seja. É dizer, nenhum real poderia ser acrescido ao salário sob nenhum pretexto.
2. Extinguir Municípios deficitários, agregando as respectivas cidades ao Município da Região próxima e que, obviamente, seja dotado de autonomia financeira.
3. Revogação da absurda Lei Complementar n. 62/1989 e legislação superveniente, mantendo uma repartição igualitária entre Estados e Municípios, levando em conta, inclusive, a arrecadação federal apurada em cada unidade federada.

³⁰ BRASIL. Ministério da Fazenda. Tesouro Nacional. Disponível em: em:<https://www.gov.br/tesouronacional.pt-br>, Acesso em: 25 jan. 2025.

4. Revogação da absurda DRU, a fim de obedecer ao figurino constitucional e ao perfil tipológico das modalidades tributárias.
5. Cumprir a Constituição.

REFERÊNCIAS

- AGÊNCIA CÂMARA DE NOTÍCIAS. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/noticias>. Acesso em: 25 jan. 2025.
- ANUÁRIO DE GESTÃO DE PESSOAS NO SERVIÇO PÚBLICO 2024. Publicado em: 10 de dezembro de 2024. Disponível em: <https://republica.org/emdados/conteudo/anuario/>. Acesso em: 26 jan. 2025.
- BANDEIRA DE MELLO, C. A. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3. ed. 23ª tiragem. São Paulo: Malheiros Editores, 2014.
- BARBALHO, J. Constituição Federal Brasileira. 2. ed. Rio de Janeiro: F. Briguiet Cia., 1924.
- BARBOSA, R. *Oração aos moços*. Ed. Comemorativa do centenário de nascimento, fac-símile do original USP, MCMXLIX.
- BRASIL. Constituição Federal de 5 de outubro de 1988. Diário Oficial da União - Seção 1 - 5/10/1988. (Publicação Original). Brasília/DF, p. 407.
- BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal.pt.br>. Acesso em: 21 jan. 2025.
- BRASIL. Ministério da Fazenda. Tesouro Nacional. Disponível em: <https://www.gov.br/tesouronacional.pt-br>, Acesso em: 25 jan. 2025.
- BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Secretaria Especial para Assuntos Jurídicos. EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 132, DE 20 DE DEZEMBRO DE 2023. Altera o Sistema Tributário Nacional. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/////Constituicao/Emendas/Emc/emc132.htm. Acesso em: 26 jan. 2025.
- BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Secretaria Especial para Assuntos Jurídicos. EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 135, DE 20 DE DEZEMBRO DE 2024. Altera os arts. 37, 163, 165, 212-A e 239 da Constituição Federal e o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT). Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc135.htm. Acesso em: 26 jan. 2025.
- BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966. Denominado Código Tributário Nacional. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172Compilado.htm. Acesso em: 26 jan. 2025.
- CARRAZZA, R. A. *Curso de direito constitucional tributário*. 35. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2024.

- CARVALHO, P. de B. *Curso de direito tributário*. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.
- CONFEDERAÇÃO NACIONAL DOS MUNICÍPIOS. CNM. Disponível em: <https://cnm.org.br>. Acesso em: 20 jan. 2025.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. CFC. Disponível em: <https://cfc.org.br>. Acesso em: 20 jan. 2025.
- CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. CNJ. Texto: Regina Bandeira. Edição: Thaís Ciegliński. Agência CNJ de Notícias. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br>. Acesso em: 19 jan. 2025.
- DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO. 30 de setembro de 2024. https://diaoficial.com/linkdo/1934786/2024_09_30_ASSINADO_do2. Acesso em 26 jan. 2025.
- FEDERAÇÃO NACIONAL DO FISCO ESTADUAL E DISTRITAL. Fenafisco. Disponível em: <https://fenafisco.org.br>. Acesso em: 21 jan. 2025.
- HARADA, K. *Direito financeiro e tributário*. 32. ed. São Paulo: Dialética Editora, 2023.
- INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO. IBPT. Disponível em: <https://www.ibpt.org.br>. Acesso em: 20 jan. 2025.
- INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. Ipea. Disponível em: <https://www.ipea.gov.br>. Acesso em: 21 jan. 2025.
- LOPES, E. Supersalários: a pequena parcela dos servidores que custa bilhões ao Brasil. *República.org*. Publicado em: 18 nov. 2024. Disponível em: <https://republica.org/2024/11/18/supersalarios-a-pequena-parcela-dos-servidores-que-custa-bilhoes/>. Acesso em: 21 jan. 2025.
- ORTEGA, P.; MACEDO, F. Funcionários do tribunal receberam mais de R\$ 100 mil em dezembro. Corte prometeu investigar. Estado de S. Paulo. 5 jan. 2025. A6.
- PARCELADO USA. *Blog*. Disponível em: <https://blog.parceladousa.com/brasil-vs-eua-comparacao-de-precos/>. Acesso em: 26 jan. 2025.
- PASSARINHO, N. Segundo mais caro do mundo, Congresso brasileiro tem parlamentares demais? *BBC News Brasil em Londres*. 7 dez. 2018. Disponível em: <https://www.bbc.com/portuguese/brasil-46427803>. Acesso em: 25 jan. 2025.
- PODER 360. *Site*. Disponível em: <https://www.poder360.com.br/>. Acesso em: 26 jan. 2025.
- SENADO FEDERAL. Panorama do Legislativo Municipal. *Site*. Disponível em: <https://www.senado.leg.br/institucional/datasenado/panorama/#/>. Acesso em: 20 jan. 2025.
- SINDICATO DA INDÚSTRIA DE PRODUTOS FARMACÊUTICOS. Sindusfarma. Disponível em: <https://sindusfarma.org.br/>. Acesso em: 20 jan. 2025.
- TROTABAS, L.; COTTERET, J-M. *Droit Fiscal*. 50. ed. Paris: Dalloz, p. 11.
- UCKMAR, V. *Princípios comuns de direito constitucional tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1976.

VI

O papel do Direito na (re) construção da sociedade

The role of law in the (re)construction of society

*Bruno Nolasco*¹

*Maria Julia Queiroz*²

Resumo: O artigo tem como objetivo demonstrar a importância da interligação jurídica com o corpo social, para orientar, transformar realidades e promover justiça social.

Abstract: The article aims to demonstrate the importance of legal interconnection with the social body, to guide, transform realities and promote social justice.

Palavras chaves: Direito, sociedade, representatividade, justiça social.

Keywords: Law, society, representation, social justice.

Sumário: 1 – Introdução. 2 – O direito como reflexo da sociedade. 2.1 Direito e Sociedade em suas perspectivas contemporâneas. 2.2 Simbiose construtiva entre o direito e o corpo social. 3 – Carência de representatividade adequada. 3.1 Interligação do exemplo de representatividade no esporte com necessidade de representantes que respeitem o interesse público. 4 – Conclusão.

¹ Especialista em Direito Tributário pela Universidade Mackenzie, Mestre em Direitos Humanos pela Universidade Federal do Tocantins, Doutor em Ciências Jurídicas e Sociais pela UMSA (Validado e Reconhecido pela Universidade Estácio de Sá), Professor Doutor da Universidade Luterana do Brasil (Ulbra-Palmas), Ex-Defensor Público do Estado do Tocantins, Ex-Procurador-Geral do Estado, Procurador do Estado do Tocantins lotado na Subprocuradoria Fiscal e Tributária.

² Graduanda em Direito pela UNITINS (Universidade Estadual do Tocantins), ex-estagiária da Procuradoria-Geral do Estado do Tocantins, Ex-Assessora da Procuradoria-Geral do Estado do Tocantins, Assessora do Gabinete da Reitoria da Universidade Estadual do Tocantins – UNITINS. nolascodecarvalho@gmail.com e mj.bernardes05@gmail.com

1. INTRODUÇÃO

A interdependência entre direito, sociedade e representatividade social é uma temática central na compreensão das bases jurídicas e de sua execução na dinâmica social contemporânea. No campo jurídico, torna-se indispensável não apenas o estudo das normas em si, mas também a percepção do contexto no qual essas normas são criadas, moldadas e aplicadas em resposta às demandas sociais.

O filósofo basco Daniel Innerarity (2011, p. 11) assinala que “a principal tarefa da política democrática consiste em estabelecer a mediação entre a herança do passado, as prioridades do presente e os desafios do futuro”. Tal tarefa, diríamos, não pode prescindir do direito. O direito há de ter um papel essencial nesse contexto.

A sociedade brasileira precisa se mobilizar e pensar em como promover uma democracia genuína valendo-se dos dispositivos legais e do compromisso do Estado, por intermédio de seus representantes, para a consecução desse objetivo em termos reais e não somente nos aspectos simbólicos de legalidade formal, como se constata a respeito do art. 6º da Constituição: “São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição”. Confrontando-se os direitos assegurados pelo art. 6º à realidade social brasileira constata-se a falta de garantia ao cumprimento da lei, por exemplo, se “a alimentação” é um direito social, por que tantos vivem na mais extrema fome e miséria? Trata-se de uma constatação aviltante para a dignidade humana, uma norma que a sociedade e o Estado negligenciam na sua fiscalização e zelo para o seu efetivo cumprimento.

Nesse viés, este artigo tem como propósito explorar como o Direito é influenciado pela sociedade e, reciprocamente, como ele impacta as relações sociais.

Além disso, busca salientar o papel essencial dos parlamentares, enquanto representantes da coletividade nesse processo, evidenciando suas funções como mediadores entre os anseios sociais e a formulação das normas jurídicas efetivas. Ao longo desta discussão, serão analisados os mecanismos pelos quais a convivência social é regulada pelo Direito e a forma como a representatividade social fortalece os processos legislativos e jurídicos.

2. O DIREITO COMO REFLEXO DA SOCIEDADE

A palavra direito se origina do latim directum, para significar o que está conforme a regra. Assim é que se diz em inglês right, em alemão recht, em holandês regt, em espanhol derecho, em francês droit, em italiano diritto, em romeno dreptu etc. Mas em latim, rectum tem um sentido mais moral do que jurídico e o direito é, propriamente, designado pela palavra jus (v. Planiol, traité Élément., I 1). O termo jus, por sua vez, passou para as línguas latinas como radical de outras expressões, tais como expressões nossas, justo, justiça, jurista, jurisconsulto etc. Bem advertem, a propósito, Correia e Sciascia: o direito como complexo de normas reguladoras da conduta humana, como força coativa, chamase jus. É justum o conforme ao direito dos romanos; legitimum, o derivado de uma lex, comumente a lex XII tabularum, ou também o que deriva dos mores, isto é, do costume mais antigo (Dir. Rom., I, § 3.º).

À vista disso, o Direito é razoavelmente compreendido como uma forma de controle, mas vai muito além disso. Trata-se, na verdade, de uma manifestação viva das contradições, necessidades e aspirações de uma sociedade. Roberto Lyra Filho, na obra *O que é Direito*, enfatiza essa complexidade ao afirmar que o Direito “não é apenas um conjunto de normas fixas e imutáveis, mas uma prática social viva, que se constrói e reconstrói continuamente”. Essa perspectiva ressalta que o Direito não pode ser entendido fora do con-

texto da realidade social, pois é nas interações humanas que ele encontra significado genuíno.

Por sua vez, Carlos Benedito Martins, no livro “O que é Sociedade”, define a sociedade como “uma construção coletiva, resultado da interação entre indivíduos e grupos que compartilham práticas, símbolos e instituições”. Essa visão dinamicista apresenta a sociedade como um organismo em constante movimento e transformação, moldado por trocas e conflitos incessantes.

A relação entre Direito e sociedade é, portanto, profundamente dialética e simbiótica. Lyra Filho destaca que “o Direito só pode ser entendido em sua plenitude se analisado em seu contexto histórico e social, como reflexo das lutas e das aspirações de uma coletividade”. Martins, por outro lado, complementa que “as normas e valores sociais são continuamente moldados pela interação entre indivíduos, o que faz da sociedade um espaço de permanente negociação e conflito”. Essa interação é essencial: o Direito organiza e regula a convivência social, enquanto a sociedade, dinâmica por natureza, desafia e reformula constantemente o Direito.

Entretanto, essa relação está longe de ser neutra ou harmoniosa. Lyra Filho provoca ao sugerir que o Direito, muitas vezes, atua como “um instrumento de dominação, que mascara desigualdades sob o manto de uma aparente legalidade”. Martins reforça essa crítica, observando que “a sociedade é permeada por tensões entre grupos que detêm poder e aqueles que lutam por reconhecimento e justiça”. Dessa forma, o Direito pode tanto servir à manutenção de estruturas de poder quanto ser apropriado por movimentos sociais como ferramenta de transformação, desde que pautado por valores éticos, progressistas e com vistas ao interesse público primário.

Sob a visão do Professor Miguel Reale, o Direito significa, por conseguinte, tanto o ordenamento jurídico, ou seja, o sistema de normas ou regras jurídicas que traçam aos homens determinadas formas de comportamento, conferindo-lhes possibilidade de agir,

como tipo de ciência que o estuda, a Ciência do Direito ou Jurisprudência.

De acordo com Paulo Nader, membro titular da academia brasileira de letras jurídicas, a “sociedade é a fonte do Direito”, ideia central na sociologia jurídica. Nesse viés, o Direito não se limita ao sistema legal formal, mas abrange também normas sociais informais que influenciam a criação de normas formais. O Direito não é uma construção abstrata e autônoma; ele nasce da sociedade. É uma resposta às necessidades, valores e conflitos que surgem na convivência humana.

As normas jurídicas refletem o que a sociedade considera justo, aceitável e necessário em um determinado momento histórico. Assim, o direito evoluiu em resposta a movimentos sociais, como: a abolição da escravatura e os direitos das mulheres.

2.1 Direito e sociedade em suas perspectivas contemporâneas

O Direito, na sua essência, busca garantir a ordem social e promover a justiça. Contudo, na sociedade contemporânea, sua função transformadora tem ganhado destaque, especialmente na defesa de direitos fundamentais e na superação de desigualdades estruturais.

Nesse sentido, Segundo Boaventura de Sousa Santos, “o direito pode ser uma ferramenta de emancipação social, desde que seja capaz de dialogar com os movimentos sociais e responder às demandas de justiça e igualdade.” Nessa mesma ótica, no Brasil, a ação direta de inconstitucionalidade (ADI) 4277 julgada pelo Supremo Tribunal Federal (STF) em maio de 2011, que resultou na equiparação das uniões homoafetivas às uniões estáveis entre pessoas de sexos diferentes, que reconheceu a união estável homoafetiva como entidade familiar.

Nesse viés, a decisão na ADI 4277 mostra o quão importante é o ativismo judicial em casos em que o tempo para mudança social não convém ao legislativo por motivo de inércia ou resistência. Tal

posição dos tribunais, embora controversa, seria uma forma de proteger os direitos básicos e garantir a proteção de grupos vulneráveis dos preconceitos historicamente arraigados.

Em outras palavras, as possibilidades modernas do direito em relação à sociedade mostram o vetor de movimento em direção à segurança: o direito não é um meio de controle social, não é apenas um meio de resolução de conflitos sociais, mas um mecanismo importante para construir uma sociedade justa, aberta e sustentável pautado na Constituição Federal. Seja o reconhecimento de novos direitos, enfrentando desafios globais ou mudança de paradigmas, o direito afirma seu papel como espinha dorsal na busca pelo futuro.

O direito não se limita a ser um reflexo da realidade social, mas atua como um agente ativo na criação de normas que moldam comportamentos, promovem valores e estabelecem novas práticas. Assim, configura-se uma relação dialética e de simbiose: as leis influenciam a sociedade e, simultaneamente, são influenciadas pelas dinâmicas sociais e culturais em constante evolução.

A função do Direito como instrumento de regulação social vai além da mera consolidação de normas preexistentes. O ordenamento jurídico é capaz de promover profundas mudanças sociais ao institucionalizar valores éticos e morais que, inicialmente, podem encontrar resistência em determinados segmentos da sociedade. Um exemplo paradigmático é a Lei nº 7.716/1989, que tipifica crimes de discriminação racial no Brasil. Inicialmente uma resposta às pressões de movimentos sociais, essa legislação foi além de sua função repressiva, contribuindo para a promoção de uma cultura de respeito à diversidade e de combate ao preconceito.

De igual modo, a Lei Maria da Penha (Lei nº 11.340/2006) ilustra o papel normativo transformador do Direito. Originada do clamor por justiça diante da violência doméstica, essa lei transcende sua função protetiva ao inserir a questão de gênero na agenda pública, promovendo uma conscientização social que resultou em mudanças culturais significativas.

Esses exemplos evidenciam que o Direito não se limita a consolidar práticas estabelecidas, mas atua como elemento catalisador de novas condutas e relações sociais, reafirmando seu caráter dinâmico e adaptável.

Apesar de seu potencial emancipador, o Direito enfrenta desafios relacionados à representatividade e à legitimidade das normas produzidas. A efetividade das leis está diretamente vinculada à sua capacidade de refletir os interesses e necessidades da sociedade como um todo. Entretanto, distorções no processo legislativo frequentemente resultam na criação de normas que favorecem grupos privilegiados, distanciando-se dos ideais democráticos.

A carga tributária regressiva no Brasil, por exemplo, evidencia um descompasso entre o sistema jurídico e os princípios constitucionais de justiça fiscal. A maior incidência de tributos sobre o consumo penaliza as camadas mais vulneráveis da sociedade, enquanto grandes corporações se beneficiam de regimes fiscais diferenciados. Essa assimetria tributária reflete não apenas uma falha técnica, mas também uma distorção estrutural do processo legislativo.

Outro exemplo emblemático reside na insegurança jurídica no campo penal, decorrente de mudanças legislativas frequentes e desarticuladas. A ausência de uma política criminal consistente gera um ambiente propício à atuação de organizações criminosas e milícias, que exploram lacunas interpretativas.

Além disso, a falta de pluralidade nas esferas legislativas revela uma carência de representatividade social. Demandas provenientes de áreas como cultura, esporte e educação, que exercem impactos diretos no cotidiano da população, muitas vezes são relegadas a segundo plano diante de interesses econômicos e políticos mais influentes.

A história constitucional brasileira é marcada por momentos em que o Direito precisou ser reinterpretado para acompanhar as transformações sociais. A Constituição Federal de 1988, conhecida como “Constituição Cidadã”, representa um marco normativo

que incorporou demandas históricas de participação democrática, direitos sociais e proteção das minorias.

Todavia, a efetivação desses direitos constitucionais tem sido objeto de constantes disputas interpretativas nos tribunais superiores, especialmente no Supremo Tribunal Federal (STF). Decisões emblemáticas relacionadas à união homoafetiva, cotas raciais e liberdade de expressão revelam o caráter dinâmico do Direito, que se reconstrói à medida que novas pautas sociais emergem. Assim, a prática constitucional brasileira demonstra que a aplicação das normas depende de uma leitura jurídica que considere os desafios e as expectativas contemporâneas.

Na sociedade digital, o Direito enfrenta novas fronteiras regulatórias. A proteção de dados pessoais, a regulação de criptomoe-das e a responsabilidade civil em ambientes virtuais são exemplos de questões jurídicas que exigem uma atualização constante do arcabouço normativo. A Lei Geral de Proteção de Dados (LGPD) surge como uma resposta jurídica às demandas sociais por privacidade e segurança informacional, evidenciando que o Direito se ajusta continuamente às transformações tecnológicas e culturais.

Em suma, como afirma Norberto Bobbio, o Direito não é uma estrutura rígida e imutável, mas uma construção social em constante evolução. Há uma reorganização conforme os valores e interesses coletivos são reinterpretados e ressignificados ao longo do tempo. Sua função não se limita à normatização de condutas, mas inclui a promoção da justiça e o fortalecimento das instituições democráticas. Assim, a carência de representatividade adequada nas esferas legislativas clama a um parlamento que dialogue com diferentes campos da vida social, como o esporte, a cultura e outros setores que possuem impacto significativo no cotidiano da população.

3. CARÊNCIA DE REPRESENTATIVIDADE ADEQUADA

O Direito, a sociedade e os parlamentares estão em um ciclo contínuo de interação e influência mútua. Parlamentares desempenham um papel essencial como mediadores entre os anseios sociais e a concretização jurídica, mas precisam agir com responsabilidade e ética para garantir que o Direito seja um instrumento de equidade e progresso voltado para vozes sociais a ao interesse público primário.

Por outro lado, a sociedade também deve exercer sua cidadania de forma ativa, com a participação efetiva em debates públicos, fiscalizando os representantes e pressionando por mudanças legislativas que reflitam suas demandas reais.

Chamados à Reflexão, como operadores do Direito, temos a responsabilidade de compreender essa dinâmica e buscar formas de promover um Direito mais justo, inclusivo e alinhado às necessidades do corpo social. Isso exige:

120. Compromisso com a análise crítica das normas existentes.
121. Participação ativa em debates legislativos.
122. Conscientização acerca dos impactos nas mais diversas esferas da vida, como, por exemplo, culturais, sociais e econômicas das decisões jurídicas.

O Direito deve cumprir seu papel essencial de garantir justiça, dignidade e bem-estar social, sempre em sintonia com os valores fundamentais da sociedade que busca representar e a Constituição Federal.

Os parlamentares são os intermediários entre a sociedade e o Direito. Eles são eleitos para traduzir as demandas da população em normas que regulam a convivência e promovam o bem-estar social.

A qualidade da representatividade é crucial: quando os parlamentares estão em sintonia com os anseios da sociedade, as leis que são produzidas traduzem mais justiça, efetividade e credibili-

dade social. Ou seja, o processo legislativo deve ser visto como um diálogo contínuo entre sociedade e parlamento, com a participação ativa de movimentos sociais, ONGs e outros grupos que pressionam por mudanças ou novas legislações.

Assim, como na política e na democracia, a carência de referências representativas pode levar ao enfraquecimento de diversas estruturas sociais e jurídicas.

A título de exemplo, um país em que determinados esportes não conseguem imprimir referências efetivas e impulsionantes a novos praticantes, certamente o número de pessoas que se conectam com essa ou aquela atividade desportiva é reduzido e a prática esportiva levada para um segundo plano.

Por outro lado, esportes que possuem referências claras, seja na arena de disputas ou na vertente moral, atraem uma legião de pessoas para um mesmo objetivo e gera impactos extremamente positivos. Exemplo característico é o aumento do número de praticantes de esportes com grandes ídolos, a saber, o tênis com Rafael Nadal e Bia Haddad Maia.

Inspirando-se em grandes ícones esportivos é possível traçar paralelos entre a perseverança no esporte e os valores exigidos no campo legislativo, como dedicação, resiliência e ética de trabalho, que também são indispensáveis na construção de um sistema jurídico comprometido com a justiça e a equidade.

O compromisso de desafiar limites e elevar os padrões para criar leis inclusivas e transformadoras, respondendo às necessidades da população com foco e determinação para transformação social.

No âmbito legislativo há exigência de estratégia, foco e compromisso e os parlamentares devem adotar essa postura, utilizando a pressão social como estímulo para moldar uma sociedade mais justa e inclusiva.

Assim como atletas inspiraram milhões com seus exemplos, os parlamentares têm o poder de inspiração de mudanças significativas por meio do Direito, quando a perseverança pode transformar adversidades em conquistas, um princípio que o Direito deve adotar para ser uma força motriz na permanência de uma sociedade mais igualitária.

A representatividade política segue o mesmo tom, quando a sociedade percebe que está a ser ouvida e seus anseios são atendidos ou quando são ignoradas. Assim, ao elegermos os nossos representantes políticos, esperamos a melhor representação possível porque acreditamos que aquela pessoa é mais adequada para nos fazer ouvidos e vivos em um sistema democrático.

4. CONCLUSÃO

A interdependência entre direito, sociedade e representatividade social é de essencial relevância para entender a formação e a aplicação das normas jurídicas na realidade contemporânea. O Direito não pode ser compreendido de forma isolada, mas sim como uma construção coletiva que responde às necessidades, conflitos e aspirações sociais. Ele deve ir além de sua função formal e normativa, atuando como um instrumento para assegurar justiça material e promover o bem-estar social. Nesse contexto, o papel do Estado e de seus representantes é fundamental para converter demandas sociais em políticas públicas efetivas, alinhando-se aos princípios constitucionais e ao interesse público primário.

A relação entre Direito e sociedade é dialética e contínua em construções e reconstruções, uma vez que as normas jurídicas tanto refletem quanto moldam a realidade social. O Direito emerge das práticas sociais, ganhando significado nas interações humanas e adaptando-se aos desafios históricos. Contudo, não se limita a consolidar comportamentos existentes, mas também atua como um agente transformador, capaz de institucionalizar novos valores,

enfrentar desigualdades e promover justiça social. Exemplos como a Lei Maria da Penha e a equiparação das uniões homoafetivas mostram como o direito pode avançar ao incorporar demandas sociais prementes, mesmo diante de resistências políticas ou culturais.

Por outro lado, sua aplicação encontra desafios significativos quando há ausência de representatividade política adequada e efetiva. A produção legislativa frequentemente sofre interferências de interesses econômicos e políticos que distorcem sua função social. Leis como as que regulamentam a carga tributária no Brasil ou as políticas de segurança pública exemplificam essas distorções, evidenciando a falta de compromisso com uma justiça verdadeiramente inclusiva.

A representatividade adequada no parlamento é, portanto, uma condição vital para assegurar que as leis traduzam aos anseios coletivos e fortaleçam o Estado democrático de direito. Isso requer não apenas a eleição de representantes éticos e comprometidos, mas também uma sociedade civil ativa e organizada, capaz de participar do processo legislativo, fiscalizar seus representantes e exigir políticas públicas compatíveis com as demandas sociais reais e não somente simbólicas.

Somente através desse equilíbrio será possível alcançar um sistema jurídico democrático, eficaz e voltado para a promoção da dignidade humana e do desenvolvimento social sustentável.

REFERÊNCIAS

- Rawls, J. (1971). *Uma teoria da justiça*.
- Foucault, M. (1977). *Vigiar e punir: O Nascimento da Prisão*.
- BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 1988.
- O que é direito*. Ed. 11^a. São Paulo: Brasiliense, 1990. Roberto Lyra Filho (1926-1986)
- BOBBIO, Norberto; *A era dos direitos*; tradução de Carlos Nelson Coutinho; Rio de Janeiro: Campus, 1992
- Revista da EMERJ, v. 5, n. 18, 2002

- TRINTIN, Jaime Graciano; ROSSONI, Sandra dos Reis M. *Os anos dourados do capitalismo*: breve abordagem sobre o crescimento capitalista. Akrópolis – Revista de Ciências Humanas da UNIPAR, v. 7, n. 27, p. 49-60, 1999.
- NAÇÕES UNIDAS. *Declaração universal dos direitos humanos*: adotada e proclamada pela resolução 217 A (III) da assembleia geral das nações unidas em 10 de dezembro de 1948. Brasília: UNESCO, 1998.
- Casa-Grande e Senzala* (1933) — Gilberto Freyre.
- GALDINO, Flávio. *Introdução à teoria dos custos dos direitos*: direitos não nascem em árvores. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.
- HESSE, Konrad. *A força normativa da constituição*. Porto Alegre: S.A. Fabris, 199.
- BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 10. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2000.
- BOTELHO, Catarina Santos. *Os direitos sociais em tempos de crise*: ou revisitar as normas programáticas. 2015. Tese (Doutorado em Direito)-Universidade Católica Portuguesa. 2015.
- Bobbio, N. (1995). *Teoria geral da política*.
- Dworkin, R. (1977). *Levando os direitos a sério*.
- LOUREIRO, João Carlos. *Adeus ao Estado social?: a segurança social entre o crocodilo da economia e a medusa da ideologia dos “direitos adquiridos”*. Portugal: Woters Kluwer, Coimbra Ed., 2010.
- ABRAMOVICH, Victor; COURTIS, Christian. *Direitos sociais são exigíveis*. Porto Alegre: Dom Quixote, 2011.
- ALEXANDRINO, José de Melo. *Direitos fundamentais*: introdução geral. 2. ed. Cascais: Principia, 2011.
- ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. 2. ed. 2. tir. São Paulo, Malheiros, 2012

VII

Parecer Jurídico sobre apropriação e transparência de crédito acumulado de ICMS

*Legal opinion about accumulated ICMS credit appropriation
and transfer*

Jefferson Lucatto Domingues¹

Resumo: Este parecer jurídico objetiva apurar a viabilidade de apropriação de créditos acumulados de ICMS (Estado de São Paulo). A Consultante busca orientações no sentido de, se lícita a operação, tomar os procedimentos legais, bem como se prevenir de eventuais implicações decorrentes de fiscalizações da SEFAZ/SP.

Abstract: This legal Opinion seeks to determine the feasibility of accumulated ICMS credits appropriation (São Paulo State). The Consultant seeks guidance on, if legal the operation, take the legal procedures, and prevent possible implications arising from SEFAZ/SP inspection.

Palavras-chave: Créditos acumulados de ICMS. Apropriação. Legislação aplicável. Procedimentos. Viabilidade.

Keywords: Accumulated ICMS credits. Appropriation. Applicable legislation. Procedures. Viability.

Sumário: 1 – Controvérsia a ser examinada 2 – Quesitos 3 – Legislação aplicável 4 – Análise jurídica 5 – Respostas aos quesitos 6 – Referências

¹ Pós-graduando em Direito Empresarial pela FGV Law. Especialista em Direito Tributário e Processual Tributário pela Faculdade Damásio de Jesus. Possui cursos de extensão em tributos indiretos e planejamento tributário pelo IBET. Advogado tributarista. OAB/SP nº 245.838 e-mail: jlucattodomingues@gmail.com

1. CONTROVÉRSIA A SER EXAMINADA

A Consulente formulou consulta tributária para avaliar a viabilidade de transformar créditos acumulados e devidamente homologados de Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), Estado de São Paulo, em ativos financeiros tangíveis. Preocupa-se com eventuais implicações jurídicas decorrentes de fiscalização da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo – SEFAZ/SP.

Apresenta-se considerações sobre a possibilidade de transformar o crédito acumulado e homologado de ICMS/SP em ativos financeiros tangíveis, que podem ser objeto de recuperação de saldos credores, bem como transferência para fornecedores ou, se for o caso, intermediação de negociações com empresas que têm débitos de ICMS com o Estado de São Paulo.

2. QUESITOS

1. No que consiste saldo credor?
2. Quando o saldo credor pode ser utilizado?
3. Quais os procedimentos necessários para se fazer jus ao crédito?
4. Há marco temporal para utilização do crédito?
5. O Fisco deve autorizar a operação?
6. Quais os métodos para transformação do crédito em ativo tangível?

3. LEGISLAÇÃO APLICÁVEL

Constituição Federal de 1988; Lei Complementar nº 87/96; RICMS/2000; Portaria CAT nº 26/2010; Portaria SRE nº 65/2023.

4. ANÁLISE JURÍDICA

O ICMS é o tributo que representa maior arrecadação dos Estados que, por meio de suas receitas, torna em realidade a autonomia dos referidos entes federativos, viabilizando a satisfação das despesas estatais e, em última instância, conceitualmente, a própria federação.

O ICMS vem, genericamente, previsto no art. 155, II, da Constituição Federal de 1988. A Constituição Federal de 1988, estabeleceu 04 (quatro) técnicas de arrecadação: (i) a não-cumulatividade, considerada como técnica de imposição e arrecadação geral; (ii) a monofásica, expressa na disposição do art. 155, XII, “h”, da Constituição Federal de 1988; (iii) a substituição tributária por antecipação, na forma da disposição do art. 150, § 7º, da Constituição Federal de 1988; e (iv) a cumulatividade, prevista pela disposição do art. 155, § 2º, II, da Constituição Federal de 1988.

Assim, a exceção à não-cumulatividade só pode se apresentar diante do quanto expressamente encontrar na previsão do texto constitucional.

Sob esta perspectiva, a não cumulatividade se relaciona diretamente com a tributação sobre o consumo, de modo a evitar, nas diversas etapas da cadeia econômica que antecedem o consumo, os efeitos nefastos de uma tributação em cascata. Com efeito, a não cumulatividade do ICMS, da forma como delineada no artigo 155, § 2º, inciso I, da Constituição Federal de 1998, consiste na compensação do imposto devido nas operações de saídas com o montante do imposto cobrado nas operações anteriores de entradas.

A principal característica deste imposto, portanto, é justamente o direito de compensar por ocasião da incidência do ICMS nas vendas ou saídas do estabelecimento, o imposto anteriormente pago nas operações anteriores de compra. Nesta sistemática, é dever do contribuinte repassar aos cofres públicos, por ocasião da escrituração fiscal do ICMS, apenas a diferença entre: (I) os débitos

de ICMS, destacados nas notas fiscais por ocasião das vendas. (II) os créditos de ICMS, destacados nas notas fiscais de compras dos fornecedores.

Quando desta confrontação inexistir saldo a pagar, é porque o contribuinte ficou com saldo credor junto ao fisco estadual, a ser transportado para o mês seguinte (art. 155, § 2^a, da Constituição Federal de 1988).

A sucessiva apuração de saldo credor, sendo transportado para o mês seguinte, onde apura-se novo saldo credor, e assim sucessivamente, é o que a legislação paulista vigente denomina “*saldo credor acumulado do imposto*”, ou em algumas unidades da federação de “*crédito acumulado*”.

O saldo credor poderá ser utilizado apenas na compensação com saldos devedores apurados na escrituração regular (artigo 87 do RICMS/2000).

Consoante prescreve a legislação paulista, o crédito acumulado do ICMS é gerado tão somente nas hipóteses dos incisos I a III do artigo 71 do RICMS/2000, situações em que o imposto devido por ocasião da saída de mercadoria é superior àquele cobrado pela entrada dos insumos ou das mercadorias utilizados, respectivamente, em sua industrialização ou comercialização.

Artigo 71 – Para efeito deste capítulo, constitui crédito acumulado do imposto o decorrente de:

- I – aplicação de alíquotas diversificadas em operações de entrada e de saída de mercadoria ou em serviço tomado ou prestado;
- II – operação ou prestação efetuada com redução de base de cálculo nas hipóteses em que seja admitida a manutenção integral do crédito;
- III – operação ou prestação realizada sem o pagamento do imposto nas hipóteses em que seja admitida a manutenção do crédito, tais como isenção ou não incidência, ou,

ainda, abrangida pelo regime jurídico da substituição tributária com retenção antecipada do imposto ou do diferimento.

Esclarece-se, todavia, que o § 1º do artigo 61 do RICMS/2000 determina que, para fazer jus ao crédito, deverá ser escriturado o respectivo documento fiscal, além de ser obrigatório o cumprimento dos demais requisitos previstos na legislação e o § 3º do artigo 61 do RICMS/2000 dispõe que o direito ao crédito do ICMS extingui-se-á após 05 (cinco) anos, contados da data da emissão do documento fiscal.

A apropriação do crédito acumulado será feita pelo contribuinte, mediante lançamento do valor autorizado na correspondente GIA ou EFD no quadro “Débito do Imposto”, utilizando o item “002 – Outros Débitos”, subitem “002.21”.

Com efeito, para apropriação do crédito acumulado, é necessário que (I) o crédito decorra das hipóteses previstas no artigo 71 do RICMS, (II) esteja devidamente escriturado, antes do prazo de 05 (cinco) anos, contados da data da emissão das notas fiscais, e que (III) o contribuinte esteja previamente autorizado pela Secretaria da Fazenda e Planejamento, conforme previsto no inciso II do artigo 72 do RICMS/2000, e o disposto nos correspondentes artigos da Portaria SRE nº. 65, de 2023 (que dispõe sobre a apropriação e utilização de crédito acumulado do ICMS).

Artigo 72 – O crédito acumulado dir-se-á (Lei 6.374/89, art. 46):

I – gerado, quando ocorrer hipótese descrita no artigo 71;
II – apropriado, após autorização do Fisco, mediante notificação específica, observado o disposto nesta subseção e a disciplina estabelecida pela Secretaria da Fazenda, quando lançado o respectivo valor, concomitantemente:

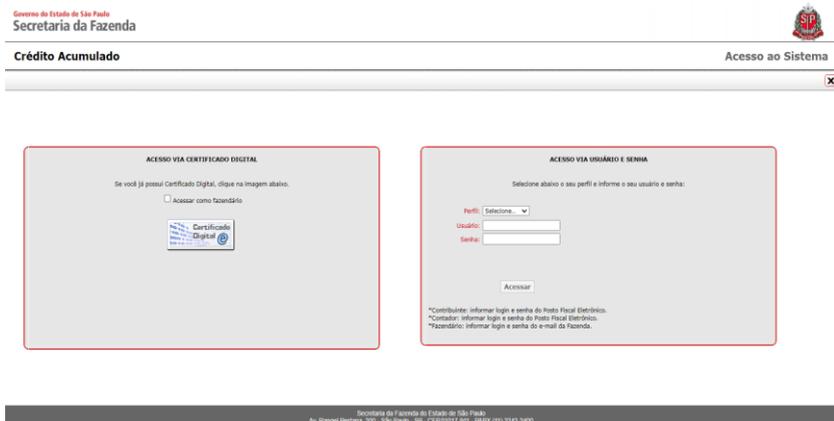
- a) pelo contribuinte, no livro Registro de Apuração do ICMS e transcrito na correspondente Guia de Informação e Apuração do ICMS - GIA, no quadro “Débito do Imposto - Outros Débitos”;
- b) pelo Fisco, em contracorrente de sistema informatizado mantido pela Secretaria da Fazenda.

Da leitura do inciso II do artigo 72 do RICMS deusem-se que a apropriação do crédito acumulado pelo contribuinte sujeita-se à prévia autorização do Fisco que deverá ser requerida pelo estabelecimento gerador do crédito acumulado ou que tenha recebido o crédito acumulado em transferência.

De acordo com a citada Portaria SER nº. 65, de 2023, especificamente no art. 21, § 3º, são condições mínimas para o pedido de transferência, cumulativamente: (a) inexistência de débito fiscal relativo ao imposto de acordo com o Regulamento do ICMS; (b) contracorrente no sistema e-CredAc, na situação ativa e com saldo suficiente; (c) hipótese de transferência permitida pela legislação; (d.) estabelecimento destinatário enquadrado no regime periódico de apuração e em situação regular no Cadastro de Contribuintes do ICMS.

Portanto, a verificação fiscal de preenchimento das condições mínimas acima elencadas será executada posteriormente à apropriação do crédito acumulado e antes do vencimento do prazo de 05 (cinco) anos de escrituração, sendo que, se for constatada a regularidade, a apropriação será homologada pelo Delegado Regional Tributário da Secretaria da Fazenda.

Atualmente, os processos relativos à apropriação de crédito acumulado, assim como a utilização dos créditos homologados, são controlados pelo “sistema eletrônico de gerenciamento do crédito acumulado de ICMS”, conhecido como “e-CredAc”, que foi instituído pela Portaria CAT nº. 26, de 2010.



Fonte:

https://www.fazenda.sp.gov.br/CreditoAcumulado_contrib/Web/paginas/login/login.aspx?ReturnUrl=%2fcreditoacumulado_contrib%2f

O acesso ao sistema e-CredAc será efetuado mediante certificado digital e-CNPJ/MF ou e-CPF/MF, com procuração eletrônica previamente cadastrada no sistema. Também é possível o acesso utilizando login e senha do Posto Fiscal Eletrônico. Cabe destacar que as funcionalidades disponibilizadas ao usuário variam conforme o tipo de acesso:

123. Certificado digital e-CNPJ – acesso a todas as funcionalidades;
124. Certificado digital e-CPF – acesso às funcionalidades outorgadas na procuração eletrônica cadastrada no e-CredAc;
125. Login e senha do PFE – acesso à caixa de mensagem; consulta do aceite dos pedidos de transferência; e consulta da devolução de crédito acumulado.

O estabelecimento que receber crédito acumulado lançará o respectivo valor na correspondente GIA ou EFD, no quadro “Crédito

do Imposto”, utilizando o item “007 - Outros Créditos”, subitem “007.40 – Recebimento de crédito acumulado mediante autorização eletrônica”, indicando o código do visto eletrônico contido na notificação da autorização.

Acerca da transferência do crédito acumulado a terceiros, o deferimento da operação está umbilicalmente condicionado à verificação da Secretaria da Fazenda e Planejamento, ou seja, pela autoridade fiscal, que verificará o cumprimento dos requisitos estabelecidos anteriormente e da regularidade do aceite.

Homologado pelo agente fiscal, caberá ao estabelecimento detentor do crédito informar o estabelecimento destinatário sobre o prazo de 10 (dez) dias para formalizar o aceite da transferência, contados do primeiro dia útil posterior à data da expedição de notificação sob pena de indeferimento automático do pedido.

A liquidação de débito do ICMS mediante a compensação com crédito acumulado do imposto, será requerida por meio de Pedido de Liquidação de Débito Fiscal, que observará os modelos indicados, conforme o caso, disponíveis no portal eletrônico da Secretaria da Fazenda e Planejamento.

Isto posto, é possível a transformar o crédito acumulado homologado em ativos financeiros tangíveis. Seja por meio da recuperação de saldos credores, transferência para fornecedores (conforme legislação em vigor) ou intermediação de negociações com empresas que têm débitos de ICMS, é possível viabilizar a operação.

5. RESPOSTAS AOS QUESITOS

1 – No que consiste saldo credor?

Resultado decorrente da diferença apurada entre os débitos de ICMS, destacados nas notas fiscais por ocasião das vendas, com os créditos de ICMS, destacados nas notas fiscais de compras dos fornecedores.

2 – Quando o saldo credor pode ser utilizado?

O saldo credor poderá ser utilizado apenas na compensação com saldos devedores apurados na escrituração regular. Conforme prefalado, o saldo credor poderá ser utilizado nas situações em que o imposto devido, por ocasião da saída de mercadoria, for superior àquele cobrado pela entrada dos insumos ou das mercadorias utilizados, respectivamente, em sua industrialização ou comercialização, consoante ao art. 7º, I a III, do RICMS/00.

3 – Quais os procedimentos necessários para se fazer jus ao crédito?

O crédito deverá ser escriturado no respectivo documento fiscal, além de ser obrigatório o cumprimento dos demais requisitos previstos na legislação e o § 3º do artigo 61 do RICMS/2000 dispõe que o direito ao crédito do ICMS extingui-se-á após 05 (cinco) anos, contados da data da emissão do documento fiscal. Faz-se necessário o lançamento do valor autorizado na correspondente GIA ou EFD no quadro “Débito do Imposto”, utilizando o item “002 - Outros Débitos”, subitem “002.21”.

4 – Há marco temporal para utilização do crédito?

Sim. Deve ser operado posteriormente à apropriação do crédito acumulado e antes do vencimento do prazo de 05 (cinco) anos de escrituração.

5 – O Fisco deve autorizar a operação?

Sim. A apropriação sujeita-se à prévia autorização do Fisco que deverá ser requerida pelo estabelecimento gerador do crédito acumulado ou que tenha recebido o crédito acumulado em transferência.

6 – Quais os métodos para transformação do crédito em ativo tangível?

Os métodos concluídos pelo presente parecer são: a) recuperação de saldos credores, transferência para fornecedores (conforme legislação em vigor) ou; b) intermediação de negociações com empresas que têm débitos de ICMS.

É o nosso parecer, s.m.j.

REFERÊNCIAS

- BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Presidente da República, 2024. Acesso em: 05/2024.
- BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm.
- SÃO PAULO. Regulamento do ICMS. 2000. Disponível em: <https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/textoricms.aspx>.

VIII

A indevida cobrança de honorários fixados em CDA pela PGE-SP e pela PGFN em processos de execução fiscal

The improper charging of fees set in debt certificates by the PGE-SP and PGFN in tax enforcement proceedings

*Bruno Romano*¹

Resumo: O presente trabalho visa analisar os honorários advocatícios que são incluídos em certidão de dívida ativa (“CDA”) pela Procuradoria Geral do Estado de São Paulo (“PGE-SP”) e pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (“PGFN”), determinando sua natureza jurídica e, com base nisso, atestar a sua ilegitimidade, visto que o valor exigido não se refere à contraprestação do trabalho exercido pelas Procuradorias, além da ilegalidade dos valores incluídos em CDA por violação ao Código Tributário Nacional (“CTN”).

Palavras-chave: Procuradoria; Honorários; Dívida Ativa; Sucumbência.

Abstract: This paper aims to analyze the attorneys' fees included in the debt certificates (“CDA”) by the São Paulo State Attorney General's Office (“PGE-SP”) and the National Treasury Attorney General's Office (“PGFN”), determining

¹ Mestre em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET; Pós-Graduado em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT; Graduado em Direito pela Universidade Presbiteriana Mackenzie; Autor do Livro *ICMS em operações nacionais de circulação de mercadorias sob a óptica do constructivismo lógico-semântico*; Professor Conferencista e Seminarista da Pós-Graduação em Direito Tributário do IBET; Professor da Pós-Graduação em Direito Tributário, Econômico e Financeiro da Universidade Presbiteriana Mackenzie; Professor Convidado da Associação Paulista de Estudos Tributários – APET; Pesquisador do Núcleo de Estudos Fiscais da Faculdade de Direito da Fundação Getúlio Vargas de São Paulo – NEF-FGV/SP; Professor da Pós-Graduação em Direito Tributário da i9 Educação; Colunista Sênior da Escola Brasileira de Tributos – EBT; Membro do Instituto Brasileiro de Estudos de Direito Administrativo, Financeiro e Tributário – IBEDAFT; Advogado; *E-mails*: romano.advtrib@outlook.com e bruno.romano@adv.oabsp.org.br.

their legal nature and, based on this, confirming their illegitimacy. This conclusion is reached due to the demanded amount not corresponding to the compensation for the work performed by the Attorney General's Offices, and the illegality of the amounts included in the CDA due to violations of the National Tax Code ("CTN").

Keywords: Attorney General's Office; Fee; Debt Certificates; Costs of the Losing Party.

Sumário: Introdução. 1. Os honorários advocatícios sucumbenciais. 1.1. Os honorários sucumbenciais em execução fiscal. 1.2. Os honorários que são incluídos em certidão de dívida ativa. 2. A ilegitimidade da cobrança dos honorários incluídos em CDA pela PGE-SP e pela PGFN. 2.1. Cobrança de honorários em CDA viola o CTN. 2.2. Valor incluído em CDA não tem caráter de retributividade pelo trabalho exercido pela PGE-SP e pela PGFN. Conclusões. Referências bibliográficas

INTRODUÇÃO

O presente trabalho visa estudar a natureza jurídica dos honorários de sucumbência, fixados pelo juízo ao advogado/ procurador da parte vencedora e que serão pagos pela parte vencida.

Adicionalmente, analisar-se-á o comando legal que fixa os honorários em processo de execução fiscal em favor da parte exequente (principalmente em favor da PGE-SP e a PGFN, que são as Procuradorias objeto de análise do presente estudo).

Continuamente, estudar-se-á os comandos legais que autorizam a inclusão de honorários em certidão de dívida ativa ("CDA"), seja pela Procuradoria Geral do Estado de São Paulo ("PGE-SP") ou pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional ("PGFN").

Com base nisso, o presente estudo tem por objeto de investigação responder às seguintes indagações:

1. É legítima ou ilegítima a cobrança dos honorários que são incluídos em CDA pela PGE-SP e pela PGFN?

Com base nas análises realizadas e nos estudos das normas de regência, verificar-se-á que as Procuradorias em referência estão realizando a cobrança de honorários de maneira ilegítima, pois (i) o valor exigido não se refere à contraprestação do trabalho exercido pelas Procuradorias, e(ii) os honorários incluídos em CDA são ilegais por violarem comandos do Código Tributário Nacional (“CTN”).

1. OS HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS SUCUMBENCIAIS

No direito pátrio, ao advogado que presta seus serviços profissionais é assegurado, por força do artigo 22 da Lei nº 8.906/1994 – Estatuto da Ordem dos Advogados do Brasil (“EOAB”), “o direito aos honorários convencionados, aos fixados por arbitramento judicial e aos de sucumbência”, que não se confundem entre si.

No caso dos “honorários convencionados”, trata-se da verba honorária que é estipulada contratualmente entre as partes (cliente tomador do serviço e advogado prestador do serviço) e, em caso de inadimplemento, tem-se passível a sua cobrança por meio de ação judicial autônoma.

Já os “honorários fixados por arbitramento judicial” e os “honorários de sucumbência” se referem às verbas honorárias que são estipuladas pelo juízo e, apesar de parecerem institutos similares, eles são distintos também.

No caso dos “honorários de sucumbência”, trata-se da verba honorária que é estipulada pelo juízo em face da parte vencida em favor do advogado da parte vencedora com base no valor da causa, no valor do benefício econômico obtido pela parte vencedora ou fixado em razão de a ação versar sobre valor inestimável ou irrisório.

Já no caso dos “honorários fixados por arbitramento judicial”, a verba honorária será fixada pelo juízo em favor do advogado da parte vencedora, mas dependerá do objeto da ação. No caso, o advogado prestador poderá exigir que o seu adimplemento seja

realizado por seu cliente (por exemplo, em caso de não celebração prévia de um contrato de honorários) ou pela parte contrária (como, por exemplo, no caso de o juízo da ação “principal” deixar de fixar os honorários sucumbenciais devidos, de modo que o advogado terá de propor uma ação autônoma para que haja o arbitramento da verba honorária – conforme § 18 do artigo 85 do CPC).

Para fins de delimitação do objeto de estudo do presente trabalho, os “honorários convencionados” e os “honorários fixados por arbitramento judicial” não serão objeto de estudo, de modo que serão analisados apenas os “honorários de sucumbência”.

Isso, porque o presente trabalho tem por objeto a análise de honorários devidos à Procuradoria pela parte adversa/vencida e, como será mais bem demonstrado posteriormente, os honorários incluídos em certidão de dívida ativa não são enquadráveis como “honorários convencionados” ou como “honorários fixados por arbitramento judicial”.

Pois bem. No que se refere aos honorários sucumbenciais, a matéria, que era tratada no artigo 20 do “antigo” CPC, agora é delimitada no “novo” CPC, mais especificamente em seu artigo 85.

Em ambos os casos, o CPC era e é claro ao definir que os honorários sucumbenciais são uma contraprestação financeira que é paga pela parte vencida para remunerar o advogado da parte vencedora por seu trabalho, remuneração essa que considerará “o grau de zelo do profissional”, “o trabalho realizado pelo advogado” e “o tempo exigido para o seu serviço”.

Ou seja, os honorários sucumbenciais são devidos ao advogado da parte vencedora e em conformidade com o trabalho por ele desempenhado e seu empenho, tratando-se de verba contraprestacional pelo serviço prestado em favor de seu cliente.

Até por isso que o § 14 do artigo 85 do CPC consigna que os “honorários [...] têm natureza alimentar, com os mesmos privilégios dos créditos oriundos da legislação do trabalho”. E antes mesmo do

“novo” CPC definir a natureza alimentar dos honorários, o Supremo Tribunal Federal (“STF”) já vinha sendo no sentido de que os honorários têm natureza jurídica alimentar, o que culminou, em 2015, na edição da Súmula Vinculante nº 47 que disciplina que “[o]s honorários advocatícios incluídos na condenação ou destacados do montante principal devido ao credor consubstanciam verba de natureza alimentar”.

Verifica-se, portanto, que os honorários sucumbenciais, segundo o que dispõe o CPC, são devidos de acordo com o trabalho exercido pelo advogado, pago em contraprestação por seus serviços. Contudo, no Direito Pátrio, a fixação de honorários do CPC não é a única (e se pode, inclusive, encontrar situações em que há a cobrança múltipla de honorários em uma mesma relação jurídica – que é justamente o objeto do presente trabalho).

Dentre essas outras hipóteses de cabimento de honorários de sucumbência, o presente trabalho analisará especificamente duas situações, quais sejam os honorários devidos em execução fiscal e os honorários que são incluídos ao débito fiscal quando de sua inscrição em dívida ativa pela PGE-SP e pela PGFN, como se passa a estudar.

1.1. Os honorários sucumbenciais em execução fiscal

Uma das espécies de “honorários de sucumbência” é a verba honorária fixada em execuções fiscais, imposto pelo juízo quando do despacho da petição inicial da parte exequente.

No caso, não há na Lei nº 6.830/1980 – Lei de Execuções Fiscais (“LEF”) um artigo que disponha sobre a fixação dos honorários sucumbenciais em execução fiscal. Por conta disso, aplica-se o CPC, mas não o artigo 85, que seria a “regra geral”, mas, sim, o artigo 827, que trata dos processos de execução e, por essa razão, passível de ser aplicado ao processo de execução fiscal, visto que *(i)* a LEF, como dito, não disciplina sobre os honorários dos advogados da

exequente (Procuradoria) e, *(ii)* segundo o artigo 15 do CPC e a parte final do *caput* do artigo 1º da LEF, as normas do *Codex* são subsidiariamente aplicáveis, quando *não* há lei que trate daquela matéria, ao rito da execução fiscal.

Assim, por conta do disposto no artigo 827 do CPC, os honorários sucumbenciais serão fixados em 10% (dez por cento) e, em caso de rejeição dos embargos à execução fiscal, poderão ser majorados a 20% (vinte por cento)– majoração essa que também poderá ocorrer em caso de não oposição de embargos à execução, o que se dará de acordo com “o trabalho realizado pelo advogado do exequente”, enquanto serão minorados para 5% (cinco por cento) em caso de “integral pagamento no prazo de 3 (três) dias”.

Ou seja, mesmo em caso de processo de execução (*in casu*, de execução fiscal), a fixação dos honorários sucumbenciais também se dá de acordo com o trabalho executado pelo advogado da parte exequente (Procuradoria), visto que, *(i)* em caso de pagamento do débito integral, o trabalho do procurador será diminuído (visto ter sido apenas de propositura da ação judicial) e, por conta disso, a verba honorária será reduzida, e *(ii)* havendo litígio (em embargos à execução ou no próprio feito executivo, por exceção de pré-executividade), a verba honorária poderá ser majorada, haja vista a maior atuação do procurador.

Desta feita, mesmo nos casos de execução fiscal, embora seu fundamento jurídico seja distinto da “regra geral”, ainda assim a verba honorária sucumbencial também tem caráter de contraprestação pelo trabalho exercido pela PGE-SP ou pela PGFN.

1.2. Os honorários que são incluídos em certidão de dívida ativa

De acordo com o processo tributário pátrio, quando há a constituição do crédito tributário e não sendo mais passível sua reforma em âmbito administrativo, o débito é passível de ser inscri-

to em dívida ativa, conforme artigo 201 do Código Tributário Nacional (“CTN”), de acordo com as disposições da Lei nº 6.830/1980 – Lei de Execuções Fiscais (“LEF”).

Quando da inscrição em dívida ativa, o § 2º do artigo 2º da LEF disciplina que a dívida ativa compreenderá também os “demais encargos previstos em lei ou contrato”. Com base nisso, tanto a PGE-SP quanto a PGFN, ao realizar a inscrição do débito em dívida ativa, acrescem ao valor exigido “encargos” de 20% (vinte por cento) do valor total da dívida.

Diante disso, o presente trabalho terá por objeto a evidencição de que os “encargos” de 20% (vinte por cento) que constam em CDA se referem a honorários advocatícios que são exigidos em favor da PGE-SP e da PGFN.

No caso da PGE-SP, o acréscimo de 20% (vinte por cento) era disciplinado pelo artigo 1º da Lei Estadual nº 10.421/1971² e, após, passou a ser disciplinado pelo artigo 93 da Lei Estadual nº 440/1974³.

A PGFN, por seu turno, realiza a inclusão do acréscimo de 20% (vinte por cento) com base no que dispõe o artigo 1º do Decreto-Lei nº 1.025/1969, que disciplina que, “na cobrança da Dívida da União”, será exigida “taxa, no total de 20% (vinte por cento), paga pelo executado, a ser recolhida aos cofres públicos”, percentual esse que pode ser reduzido para 10% (dez por cento), conforme artigo 3º do Decreto-Lei nº 1.569/1977, “caso o débito, inscrito como Dívida Ativa da União, seja pago antes da remessa da respectiva certi-

² Art. 1º. O débito fiscal, quando inscrito para cobrança executiva, será acrescido de 20% (vinte por cento).

Parágrafo único. Se o débito for recolhido antes do ajuizamento, o acréscimo será reduzido para 10% (dez por cento).

³ Art. 93. O débito fiscal, de qualquer natureza, quando inscrito para cobrança executiva, será acrescido de 20% (vinte por cento).

Parágrafo único. Se o débito for recolhido antes do ajuizamento, o acréscimo será reduzido para 10% (dez por cento).

dão ao competente órgão do Ministério Público, federal ou estadual, para o devido ajuizamento”.

Como se vê, tanto o § 2º do artigo 2º da LEF quanto os artigos mencionados não falam, em momento algum, sobre a inclusão de *honorários* em favor da Procuradoria na CDA, tratando apenas de “encargos”, “acréscimo” e “taxa”⁴. Contudo, interpretando os diplomas normativos acima mencionados, nota-se que o § 2º do artigo 2º da LEF, o artigo 93 da Lei Estadual nº 440/1974 (antigo artigo 1º da Lei Estadual nº 10.421/1971) e o artigo 1º do Decreto-Lei nº 1.025/1969 instituem a inclusão de honorários em favor de suas respectivas Procuradorias.

No caso, como já mencionado anteriormente, quando há a constituição do crédito tributário e não sendo mais passível sua reforma em âmbito administrativo, o débito é passível de ser inscrito em dívida ativa.

Diante disso, a PGE-SP e a PGFN têm o entendimento de que, a partir de então (fim da discussão administrativa), o débito seguirá para cobrança judicial (em Execução Fiscal), de modo que os Fiscos Estadual e Federal incorrerão em custos para adoção das medidas cabíveis, bem como será necessário remunerar os procuradores pelo trabalho que será exercido para a cobrança do débito que se encontra pendente de pagamento.

Nesse sentido, inclusive, foi o posicionamento do STF, quando do julgamento do Recurso Extraordinário (“RE”) nº 84.994/SP (julgado em 13.04.1977), que, ao analisar o antigo artigo 1º da Lei Estadual nº 10.421/1971, consignou, nos termos do voto do Minis-

⁴ Neste caso, a legislação não está instituindo uma taxa como espécie tributária, mas, sim, de uma modalidade de cobrança de mero acréscimo, visto que o mencionado Decreto-Lei não disciplina todos os elementos mínimos para a constituição do tributo (isto é, não define a regra-matriz de incidência tributária). Até porque, o mero fato de a cobrança ser denominada como taxa não faz com que a exigência seja referente a um tributo ou, se fosse assim, por exemplo, as operadoras de cartão de débito e crédito, ao cobrar a “taxa de cartão”, estariam exigindo um tributo dos usuários, interpretação essa que já se mostra equivocada de plano.

tro Cunha Peixoto, o entendimento de que o acréscimo de 20% (vinte por cento) “*não* decorre da constituição de um crédito tributário típico, isto é, tributo e multa, mas de encargos tendentes a atender as despesas com o ajuizamento da dívida fiscal”, razão pela qual se trata “de um acréscimo destinado à cobrança judicial, tanto que não advém da mora no pagamento do tributo, mas é consequência de sua inscrição na dívida ativa”, de modo que “[c]uida-se de *sucumbência* estabelecida pelo Estado”.

Nota-se, portanto, que o STF também compreende que os “encargos”, “acréscimos” ou “taxas” que são adicionados ao débito inscrito em dívida ativa possuem natureza dúplice, isto é, prestam-se para custear as despesas relacionadas à cobrança judicial do débito e são destinados à remuneração *sucumbencial* (*honorários*) dos procuradores.

Ocorre que, no que se refere aos custos para o ajuizamento e condução do processo de cobrança, tanto a União Federal quanto os Estados (inclusive de São Paulo) são isentos, desde 1996 (portanto, em momento posterior ao julgamento do STF), de recolher as custas judiciais, como disciplina o inciso I do artigo 4º da Lei nº 9.289/1996⁵, de modo que tais entes só são obrigados a reembolsar as custas pagas pela parte contrária se os Fiscos saírem vencidos na discussão judicial (como dispõe a parte final do parágrafo único do artigo 4º da Lei nº 9.289/1996⁶).

Diante disso, é de se notar, de plano, que os “encargos”, “acréscimos” ou “taxas” que são adicionados ao débito inscrito em dívida ativa *não* possuem natureza para custear as despesas relaci-

⁵ Art. 4º São isentos de pagamento de custas:

I - a União, os Estados, os Municípios, os Territórios Federais, o Distrito Federal e as respectivas autarquias e fundações;

⁶ Art. 4º [...]

Parágrafo único. A isenção prevista neste artigo não alcança as entidades fiscalizadoras do exercício profissional, nem exime as pessoas jurídicas referidas no inciso I da obrigação de reembolsar as despesas judiciais feitas pela parte vencedora.

onadas à cobrança judicial do débito, visto que a PGFN e a PGE-SP estão *isentas* do pagamento das custas judiciais, de modo que os 20% (vinte por cento) que são acrescidos ao débito quando de sua inscrição em dívida ativa se referem *exclusivamente a honorários*.

Frise-se que a própria PGE-SP reconhece que os 20% (vinte por cento) que são adicionados quando da inscrição do débito em dívida ativa se referem a honorários advocatícios. Veja-se, para tanto, a tela de uma CDA (cujos dados foram omitidos em razão de sigilo fiscal):

Governo do Estado de São Paulo
Site do Contribuinte

Consultas | Pagamentos | e-CRDA | Precatório | Legislação | Requerimentos | Dívidas

Chrome 83.0.4103.97 15/06/2020 17:30 | 20:3

Consultar Débito

Atenção

Condições gerais de pagamento e parcelamento

Dados Nº de Registro/CDA

Devedor:	[REDACTED]	CNPJ/CPF:	[REDACTED]
Nº de Registro/CDA:	[REDACTED]	Data de Inscrição:	26/10/2018
Número do Processo (Unificado):	[REDACTED]	Número do Processo (Outros):	[REDACTED]
Situação:	Inscrito	Número do Ailim:	[REDACTED]
Saldo (R\$):	811.801,24		

Receitas do Débito

Tipo de Receita	Valor (R\$)
Principal	111.221,34
Juros de Mora do Principal	102.434,85
Multa Punitiva	404.196,00
Juros de Mora da Multa Punitiva	58.648,84
Honorários Advocatícios	135.300,21

Do extrato acima reproduzido, é de se notar que, apesar de o CTN disciplinar sobre “encargos”, “acréscimos” ou “taxas”, os 20% (vinte por cento) que são adicionados pela PGE-SP são considerados, pela própria Procuradoria, como sendo relativos a “honorários advocatícios”.

Assim sendo, e considerando que (i) os Fiscos entendem ser necessário (i.1) o custeio para adoção das medidas cabíveis, e (i.2) remunerar os procuradores pelo trabalho que será exercido para a

cobrança do débito que se encontra pendente de pagamento, (ii) os Fiscos são *isentos* de custas relativas ao processo judicial que posteriormente será ajuizado, então (iii) se tem que os “encargos”, “acrécimos” ou “taxas” que são incluídos ao valor do débito quando de sua inscrição em dívida ativa são relativos aos *honorários* destinados à PGE-SP e à PGFN.

2.1. Cobrança de honorários em CDA viola o CTN

Como já mencionado exaustivamente, as Procuradorias (*in casu*, PGE-SP e PGFN), quando da inscrição do débito em dívida ativa, majoram o débito em 20% (vinte por cento), pois incluem a remuneração sucumbencial de seus procuradores no título executivo extrajudicial.

Ocorre que o CTN, em seu artigo 113, disciplina que a obrigação tributária decorre da obrigação de pagar tributo (denominada de *obrigação principal*) ou o descumprimento de deveres instrumentais (denominado de *obrigação acessória*), o que acarreta na cobrança de penalidade (que é a denominada *conversão da obrigação acessória em obrigação principal*).

Por esta razão, o que se vê é que o artigo 113 evidencia que os créditos tributários são (i) os tributos, (ii) os juros e a correção monetária (conforme artigo 161 do CTN), e (iii) as penalidades.

Isso se faz relevante, visto que o artigo 201 do CTN dispõe que a “dívida ativa tributária” é “a proveniente de crédito dessa natureza”. Ou seja, são os créditos tributários (tributo, juros e multa) que, inscritos em dívida ativa, compõem a dívida ativa.

Contudo, o § 2º do artigo 2º da LEF dispôs que a dívida ativa da Fazenda Pública não se limita ao tributo, aos juros e à multa, mas é proveniente também dos “demais encargos previstos em lei ou contrato”. Verifica-se que a LEF, portanto, ampliou o rol do que é tido como crédito tributário.

Todavia, os “demais encargos previstos em lei ou contrato”, mencionados no § 2º do artigo 2º da LEF, não guardam relação com o crédito tributário, mas, sim, com a “Dívida Ativa da Fazenda Pública [...] definida como [...] não tributária na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964”.

Isso, porque (i) o crédito tributário não decorre de um contrato celebrado entre sujeito ativo e sujeito passivo, enquanto o crédito não tributário pode decorrer de uma celebração contratual, e (ii) o CTN, que é a lei que prevê o que é o crédito tributário, não trata de encargos, mas apenas de tributo, multa e juros, enquanto que a lei pode definir encargos que componham créditos não tributários.

E considerando que a LEF é a lei que trata da cobrança da dívida ativa da Fazenda Pública e a dívida ativa pode ser proveniente de créditos tributários e de créditos não tributários, a redação do artigo tem de ser abrangente o suficiente para subsumir tanto a dívida ativa oriunda de crédito tributário quanto a dívida ativa proveniente de crédito não tributário.

Tanto é assim que o próprio § 2º do artigo 2º da LEF disciplina que “[a] Dívida Ativa da Fazenda Pública, compreendendo a tributária e a não tributária, abrange atualização monetária, juros e multa de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato”.

Por essa razão, interpretando conjuntamente o § 2º do artigo 2º da LEF com o artigo 201 do CTN, pode-se concluir que a CDA tributária deve abranger o tributo, a atualização monetária, os juros e a multa, enquanto a CDA não tributária abrangerá o débito principal, a atualização monetária, os juros, a multa e os demais encargos previstos em lei ou contrato (o que não é aplicável à CDA tributária).

Até porque, se assim não fosse, a LEF estaria ampliando indevidamente o disposto no artigo 201 do CTN, o que causaria a sua

ilegalidade, visto que, como ensina Hans Kelsen⁷, o intérprete (*in casu*, legislador ordinário que exarou a LEF) não pode, ao interpretar a norma (*in casu*, o CTN), adotar entendimento que extrapole a moldura fixada na legislação interpretada.

Assim, tem-se que os “demais encargos previstos em lei ou contrato” são aplicáveis apenas à dívida ativa não tributária, visto que o CTN, ao tratar da dívida ativa tributária, disciplina que ela é composta apenas por tributo, multa e juros.

Nesse sentido, inclusive, o STF, quando do julgamento do RE nº 84.994/SP, consignou o entendimento (disposto no voto do Ministro Xavier de Albuquerque) de que o “acréscimo que, sem ser tributo nem multa, e sem corresponder a qualquer obrigação tributária, principal ou acessória, se lhes carrega pelo só fato de ser inscrita a dívida [...] afigura-se-me, na verdade, incompatível com as normas dos arts. 113 e 201 do Código Tributário Nacional”.

Diante disso, tem-se que a inclusão de honorários na certidão de dívida ativa acaba por violar o artigo 201 do CTN, visto que a dívida ativa tributária é proveniente de créditos tributários (tributo, juros e multa) e os honorários não são créditos tributários, de modo que não podem ser incluídos na CDA.

2.2. Valor incluído em CDA não tem caráter de retributividade pelo trabalho exercido pela PGE-SP e pela PGFN

Como já evidenciado anteriormente, (*i*) os valores exigidos pela PGE-SP e pela PGFN quando da inscrição em dívida ativa teriam um caráter dúplice de (*i.1*) custeio das despesas necessárias para a propositura da execução fiscal, e (*i.2*) remunerar o trabalho dos procuradores na condução da cobrança judicial dos débitos inscri-

⁷ KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. 6ª Edição. São Paulo: Martins Fontes, 1999, pp. 245-246

tos em dívida ativa, (i.3) entendimento esse confirmado pelo STF quando do julgamento do RE nº 84.994/SP.

Contudo, (ii) como a União Federal e os Estados (inclusive de São Paulo) são isentos de recolher as custas judiciais, como disciplina o inciso I do artigo 4º da Lei nº 9.289/1996, então (iii) os valores adicionados em CDA quando da inscrição do débito em dívida ativa se referem exclusivamente aos honorários destinados a remunerar o trabalho dos procuradores.

Não se pode concordar com o entendimento de que essa verba honorária tenha sido instituída integralmente para remunerar o trabalho dos procuradores, visto que a fixação de honorários em 20% (vinte por cento) dá-se no momento da inscrição em dívida ativa, momento em que não houve a realização de qualquer trabalho por parte da PGE-SP ou da PGFN.

E se a cobrança se referisse ao potencial litígio posterior para justificar a sua instituição, então o pagamento antecipado do débito (antes da propositura da execução fiscal) deveria ensejar o afastamento da incidência de “encargos”, “acréscimos” ou “taxas”, o que não ocorre, visto que só há a redução do percentual para 10% (dez por cento) do débito inscrito em dívida ativa.

Ou seja, ainda que o sujeito passivo realize o recolhimento do valor devido antes da propositura da execução fiscal – isto é, antes de os procuradores prestarem serviço para condução da cobrança judicial –, ainda assim o sujeito passivo terá de remunerar, à alíquota de 10% (dez por cento), as Procuradorias por um serviço que não foi exercido.

Por conta disso, dos 20% (vinte por cento) que são fixados quando da inscrição do débito em dívida ativa, apenas 10% (dez por cento) são relacionáveis à contraprestação do trabalho exercido pelas Procuradorias (parcela que é reduzida em caso de pagamento antecipado do débito), enquanto que os outros 10% (parcela mantida em caso de pagamento antecipado do débito) não guardam qual-

quer relação com o trabalho exercido pelas Procuradorias, visto que será pago independentemente do ajuizamento da execução fiscal.

Ocorre que, desses 10% (dez por cento) que são mantidos independentemente da propositura da execução fiscal, nota-se que, apesar de ser uma verba honorária, tais valores não possuem caráter de retributividade, fugindo por completo da natureza jurídica dos honorários advocatícios (sucumbenciais ou não), visto que a verba honorária necessariamente possui caráter remuneratório pelo serviço prestado e tem natureza alimentar.

Ou seja, metade do valor adicionado quando da inscrição do débito em dívida ativa se refere a honorários que não guardam qualquer vinculação com o trabalho exercido pelo procurador.

Por conta disso, embora as Procuradorias consignem a cobrança de honorários em favor de seus procuradores, o percentual de 10% (dez por cento), por não estar vinculado à remuneração dos trabalhos – visto que deverão ser recolhidos independentemente da propositura da execução fiscal –, acabam por fugir à natureza jurídica dos honorários.

Assim sendo, esses 10% (dez por cento) são ilegítimos, visto que as Procuradorias dizem cobrar honorários que não têm natureza retributiva pelos serviços prestados por procuradores.

Já no que se refere à outra metade da verba honorária exigida, de 10% (dez por cento), embora ela guarde relação ao trabalho exercido pela Procuradoria (já que demanda o ajuizamento da execução fiscal), o correto seria que a verba honorária fosse estipulada exclusivamente – em execução fiscal – de acordo com o artigo 827 do CPC, que disciplina que, em processos de execução (inclusive fiscal), o juízo, ao despachar a petição inicial, fixará a verba honorária sucumbencial em 10% (dez por cento), em regra, mas será per-

mitido majorar ou minorar tal percentual a depender do trabalho exercido pelo procurador da parte exequente⁸.

Por conta disso, a cobrança “automática” de 10% (dez por cento) também é ilegítima, pois não respeita a efetiva retributividade do trabalho exercido pela Procuradoria.

Deste modo, defende-se que não haja mais a inscrição de honorários em CDA e que a fixação da verba honorária em favor da PGFN e/ou da PGE-SP se dê, no processo de execução fiscal, de acordo com artigo 827 do CPC, em que há a fixação inicial do percentual de 10% (dez por cento), mas com a possibilidade de minoração ou majoração a depender do trabalho que venha a ser realizado pelo Procurador do Fisco Federal ou Estadual.

3. CONCLUSÕES

Por meio do presente estudo, buscou-se, primeiramente, a natureza jurídica dos honorários advocatícios, mais especificamente dos honorários de sucumbência (fixados pelo juízo e pagos pela parte vencida em favor do advogado representante da parte vencedora), evidenciando que eles têm natureza jurídica de contraprestação pelos serviços realizados pelos advogados/procuradores representantes da parte vencedora da relação jurídico-processual.

Continuamente, analisou-se os honorários sucumbenciais que são fixados (pelo juízo quando do despacho da petição inicial)

⁸Frise-se que o presente estudo *não* está defendendo a fixação de honorários por equidade. Muito pelo contrário. Esta análise está tratando apenas da fixação da verba honorária de acordo com o percentual estabelecido em lei, que deve ser fixado considerando o trabalho realizado pelo procurador, o tempo por ele dedicado e o zelo em sua atuação. E esse entendimento também é aplicável em favor dos advogados que atuam em prol dos contribuintes, que devem ter seus honorários estipulados em conformidade com o escalonamento do § 3º do artigo 85 do CPC, aplicando-se as alíquotas mínimas ou máximas a depender justamente da complexidade do trabalho realizado, do tempo dedicado e do zelo do profissional, tal como determina o § 2º do artigo 85 do *Codex* (isto é, aplicam-se as alíquotas menores em casos de menor complexidade, e as alíquotas mais elevadas em casos de maior complexidade, *não* sendo aplicável a fixação equitativa dos honorários sucumbenciais).

em processo de execução fiscal, evidenciando que esses honorários também têm natureza jurídica de contraprestação pelos serviços realizados pelos advogados/procuradores representantes da parte vencedora da relação jurídico-processual.

Em seguida, restou evidenciado que os valores incluídos em CDA pela PGE-SP e pela PGFN são relativos a honorários em favor de seus procuradores (o que é reconhecido pela própria PGE-SP), não se tratando de meros encargos, pois as Procuradorias são isentas das custas judiciais.

Com base nessas premissas que foram fixadas, buscou responder ao questionamento trazido introdutoriamente, qual seja se é legítima ou ilegítima a cobrança dos honorários que são incluídos em CDA pela PGE-SP e pela PGFN, momento em que restou consignado que é ilegítima a cobrança dos honorários que são incluídos em CDA.

A ilegitimidade dos honorários incluídos em CDA (e que devem ser afastados) deve-se, em primeiro lugar, porque a inclusão de honorários na certidão de dívida ativa acaba por violar o artigo 201 do CTN, visto que a dívida ativa tributária é proveniente de créditos tributários (tributo, juros e multa) e os honorários não são créditos tributários, de modo que não podem ser incluídos na CDA.

E, segundo lugar, porque as Procuradorias efetivam a cobrança de honorários que não têm natureza retributiva pelos serviços prestados por procuradores, em desvirtuação do instituto dos honorários sucumbenciais.

REFERÊNCIAS

- CAHALI, Yussef Said. *Honorários Advocatícios*. 4^a ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.
- CANTANHEDE, Luís Cláudio Ferreira. *Exceção de Pré-Executividade e seu Julgamento: Impacto em Outros Processos (Administrativo, Declaratório, Anulatório)*. in CONRADO, Paulo César (Coord.). *Processo Tributário Analítico*, v.2. 2^a ed. São Paulo: Noeses, 2013. pp. 219-238.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2013.

- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*, 10ª edição. São Paulo: Saraiva, 2015.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Linguagem e Método*, 7ª edição. São Paulo: Noeses, 2018.
- CONRADO, Paulo César. *Execução Fiscal*, 3ª edição. São Paulo: Noeses, 2017.
- CONRADO, Paulo César; DALLA PRIA, Rodrigo. *Aplicação do Código de Processo Civil ao Processo Administrativo Tributário*. in CONRADO, Paulo César; ARAÚJO, Juliana Furtado Costa (Coord.). *O Novo CPC e seu Impacto no Direito Tributário*. 2ª edição. São Paulo: Fiscosoft, 2016. pp. 254-260.
- GOMES, Orlando. *Obrigações*. Rio de Janeiro: Forense, 1961.
- JORGE, Flávio Cheim. *Os Honorários Advocatícios e o Novo CPC: Primeiros Aparentamentos*. São Paulo: Migalhas, 15.05.2015.
- KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. 6ª Edição. São Paulo: Martins Fontes, 1999.
- LUCON, Paulo Henrique dos Santos. *Honorários no Novo Código de Processo Civil e as Súmulas do Superior Tribunal de Justiça*. in COÊLHO, Marcus Vinícius Furtado; CAMARGO, Luiz Henrique Volpe (Coord.). *Honorários Advocatícios*. Salvador: Juspodivm, 2015. p. 235-246.
- MAIA, Carlos Rodolfo Fonseca Tigre. *O Princípio do Ne Bis In Idem e a Constituição Brasileira de 1988*. in Boletim Científico da Escola Superior do Ministério Público da União, ano 4, nº 16, Brasília: ESMPU, jul./set. 2005. pp. 11-75.
- MENDES, Anderson Cortez; TOKASHI, André Shinji; KÜHL, Emílio Frederico Perilo. *Os Honorários Advocatícios Sucumbenciais e o Novo Código de Processo Civil*. in Revista de Processo, vol. 258/2016. São Paulo: Thomson Reuters, ago/2016, pp. 61-83
- MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de Direito Civil - Direito das Obrigações - 1ª parte*. São Paulo: Saraiva, 1967.
- PRESGRAVE, Ana Beatriz Ferreira Rebello; OGUSUKU, Alexandre. *Dos Honorários de Sucumbência na Execução Fiscal*. São Paulo: Migalhas, 03.08.2020.
- ROMANO, Bruno. *Adesão ao PEP/ICMS obsta Condenação do Contribuinte em Honorários Sucumbenciais*. São Paulo: Jota, 30.03.2020.
- ROSA, Íris Vânia Santos. *Penhora na Execução Fiscal*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2019.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2013.
- São Paulo: Noeses, 2016.

IX

**A ilegitimidade da exigência do
imposto sobre produtos
industrializados no caso de roubo
ou furto de mercadorias e a súmula
nº 671 do STJ**

***The illegitimacy of demanding tax on industrialized products
in the case of theft or robbery of goods and summary nº 671
of the STJ***

Marilene Talarico Martins Rodrigues¹

Resumo: O artigo trata da análise normativa do fato gerador do IPI e a decisão do STJ no caso de mercadorias roubadas ou furtadas que resultou na ilegitimidade da exigência do imposto. Embora o CTN (art. 46, I) determina que o IPI tem como fato gerador a saída da mercadoria do estabelecimento industrial, no caso de roubo /furto, o STJ entendeu que “o fato gerador de IPI não é a saída do produto do estabelecimento industrial ou a ele equiparado. Esse é apenas o momento temporal da hipótese de incidência, cujo aspecto material consiste na realização de operações que transfiram a propriedade dos produtos industrializados.” A antecipação do elemento temporal por ficção legal não torna definitiva a ocorrência do fato gerador, que é presumida e poder ser contrapostos em caso de furto, roubo ou perecimento da coisa ou desistência do comprador.

Desarrazoado entender que a parte que tem a mercadoria roubada deve suportar prejuízo decorrente de déficit de segurança pública que deveria ser ofereci-

¹ Advogada e Consultora, especialista em Direito Tributário pelo Centro de Extensão Universitária - CEU LawSchool. Membro do Conselho Superior de Direito da FE-COMÉRCIO/SP. Membro do IASP - Instituto dos Advogados de São Paulo. Membro da Diretoria da Academia Brasileira de Direito Tributário - ABDT. Membro do Instituto Brasileiro de Direito Tributário - IBDT. Membro da Academia Paulista de Letras Jurídicas - APLJ. Membro da União de Juristas Católicos de São Paulo - UJUCASP. Membro do Conselho Superior de Orientação do Instituto Brasileiro de Estudos de Direito Administrativo, Financeiro e Tributário - IBEDAFT. Tem participado de diversos Simpósios e debates sobre direito tributário com diversos trabalhos publicados.

da pelo Estado, o que torna ilegítima a exigência do IPI, uma vez que o furto/roubo faz desaparecer a grandeza econômica sobre a qual incidiria o tributo. (RESP nº 1.203.236/RJ e Súmula nº 671 do STJ).

Abstract: The article deals with the normative analysis of the event generating the IPI and the decision of the STJ in the case of stolen or stolen goods that resulted in the illegitimacy of the tax requirement. Although the CTN (art. 46, I) determines that the IPI triggering event is the departure of the merchandise from the industrial establishment, in the case of robbery/theft, the STJ understood that “the triggering event for IPI is not the exit of the product from the industrial establishment or equivalent to it. This is only the temporal moment of the incidence hypothesis, the material aspect of which consists of carrying out operations that transfer the ownership of industrialized products.” The anticipation of the temporal element by legal fiction does not make the occurrence of the triggering event definitive, which is presumed and can be counterposed in the event of theft, theft or the loss of the thing or the buyer's withdrawal.

It is unreasonable to understand that the party that has the stolen merchandise must bear losses resulting from the public security deficit that should be offered by the State, which makes the IPI requirement illegitimate, since the theft/robbery makes the economic magnitude on which the tax would be levied disappear. (RESP No. 1,203,236/RJ and Precedent No. 671 of the STJ).

Palavras-chave: Segurança Jurídica e Estado democrático de Direito. Coisa Julgada. O Fato Gerador de IPI e a efetividade da operação mercantil. Não ocorrência em caso de furto ou roubo. Mera saída da mercadoria não caracteriza Fato Gerador, por si só. Súmula do STJ.

Keywords: Legal Security and democratic rule of law. Judgment. The IPI Generating Event and the effectiveness of the commercial operation. No occurrence in case of theft or robbery. Mere departure of merchandise does not constitute a Generating Event, in itself. Summary of the STJ.

Sumário: 1 – Considerações iniciais. 2 – A segurança jurídica e o Estado Democrático de Direito. 3 – A coisa julgada e as relações jurídicas existentes. 4 – Ilegitimidade da existência de IPI no caso de roubo ou furto da mercadoria antes de ser entregue a seu destino. 5 – O momento da ocorrência do fato gerador, assentado em situação jurídica (negócio jurídico) sob condição resolutória. O entendimento do STJ sobre a matéria e a súmula 671 (STJ). 6 – Considerações finais.

1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Defender a *coisa julgada* é defender o Direito, e uma vez reconhecido esse direito, em nosso sistema jurídico em matéria tributária, não se pode falar em flexibilização da coisa julgada, por sua íntima relação com a *Segurança Jurídica*.

2. A SEGURANÇA JURÍDICA E O ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO

A Segurança jurídica encontra-se positivada como um direito individual na Constituição Federal de 1988, ao lado do direito à vida, à liberdade, à igualdade e à propriedade, na dicção expressa do caput do art.º 5º, em que se lê:

“Art. 5º – Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à segurança e a propriedade (...)”

À evidência que a segurança a que faz menção o caput da norma acima transcrita é a segurança jurídica, que repousa na igualdade de tratamento a todos os cidadãos e aos contribuintes em especial, na aplicação da lei e atuação administrativa e nas relações processuais, principalmente as decisões de mérito e demais garantias constitucionais, que resultam na confiança dos cidadãos e na eficiência na prestação de serviços públicos.

A “segurança jurídica” representa um conjunto abrangente de ideias e conteúdos, que em matéria tributária incluem as garantias do contribuinte.

Quanto à delimitação conceitual em relação a espécie nominativa, a segurança jurídica deve possuir dimensão normativa preponderante na medida em que estabelece o dever de buscar um ideal de estabilidade, confiabilidade e previsibilidade na atuação do

Poder Público, no sentido de proteger os cidadãos contra incertezas provocadas pelo Poder Público. Por essa razão, *não são toleradas* ações tomadas de surpresa contra os contribuintes, que haverão de reclamar a garantia de *previsibilidade e estabilidade* na atuação estatal.

Isto ocorre em decorrência do Estado Democrático de Direito, adotado pelo nosso País, na forma do artigo. 1º da Constituição Federal de 1988, em que os direitos e garantias constitucionais são assegurados, bem como os direitos sociais.

Entre os direitos e garantias constitucionais, arrolados pelo art. 5º da CF/88, consta o direito à jurisdição, nos seguintes termos:

“XXXV – a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito.”

3. A COISA JULGADA E AS RELAÇÕES FAVORÁVEIS AO CONTRIBUINTE

No caso concreto, cuida-se de exigência de IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados quando ocorre roubo ou furto de mercadorias, *após a saída do estabelecimento produtor e antes de ser entregue a seu destino*, em cumprimento ao contrato de compra e venda mercantil.

Com efeito, o Código Tributário Nacional, ao disciplinar o IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados em seu artigo 46, estabelece:

“Art. 46 – I - O imposto de competência da união, sobre produtos industrializados tem como fato gerador:

(,,)

II – a saída do estabelecimento, a que se refere o parágrafo único do art.º 51;

(...)

Parágrafo único: Para efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo.”

E os artigos 116 e 117 do CTN, estabelecem:

“Art. 116 – Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

(...)

II – tratando-se da situação jurídica, desde que o momento em que esteja *definitivamente constituída*, nos termos do direito aplicável”.

O inciso II fixa o momento da ocorrência do fato gerador tratando-se de uma situação jurídica, o que se dá desde o momento em que esteja *definitivamente constituída*, nos termos do direito aplicável. O Código se refere não ao fato jurídico, mas *ao ato ou negócio jurídico já concretizado por outro ramo do direito*.

O intérprete para precisar o aspecto temporal do fato gerador da obrigação tributária, deve buscar no direito comum o alcance e conteúdo da situação jurídica referida (ato ou negócio jurídico).²

Art. 117 – Para os efeitos do inciso II do artigo anterior e salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados:

(...)

II – “*Sendo resolutória a condição desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio*”.

² Ver Harada Kiyoshi e Marcelo K. Harada – *Comentários ao CTN – art.º 116 e 117* – Ed. Rideel – 8ª edição, 2025, págs. 172, 176 e 177.

O inciso II, fixa de forma supletiva, o momento da ocorrência do fato gerador assentado em *situação jurídica* (negócio jurídico) sob *condição resolutória*. Diz que os atos ou negócios jurídicos sob *condição resolutória*, reputam-se perfeitos e acabados desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio. De novo, é preciso buscar no direito comum o entendimento acerca do ato jurídico sob *condição resolutória* (art.º 127 e 128 do Cód. Civil).³

(...)

4. O ENTENDIMENTO DO STJ SOBRE A MATÉRIA

Num primeiro momento as 1ª e 2ª Turmas do Superior Tribunal de Justiça divergiam do entendimento sobre a questão da não incidência do IPI sobre mercadorias roubadas ou furtadas, após a saída do estabelecimento do fabricante e cujo roubo ou furto ocorre antes da entrega ao destino final.

O Ministro *Mauro Campbell Marques* (2.ª Turma do STJ), ao examinar o *Recurso Especial nº 734.403 – RS*, entendeu que “o fato gerador do IPI ocorre com a saída da mercadoria do estabelecimento industrial, nos termos do disposto no art.º 45 – inciso II do CTN, sendo irrelevante perquirir se o contribuinte teve ou não proveito econômico-financeiro com a mercadoria. Decidiu ser inaplicável o art.º 174, V, do RIPI /98 (decreto nº 2.637/98) ao caso dos autos e, por fim afirmou não haver previsão legal determinando, mediante estorno de créditos, para produtos finais furtados ou roubados, devendo ser mantida a exigência fiscal”.

Dessa decisão foram interpostos Embargos de Divergência em razão de interpretação favorável ao Contribuinte em outro processo em que foi discutida a mesma matéria, com decisão divergente, entre as mesmas partes, entendendo “não se mostrar subsistente a exigência do IPI porque restou insatisfeita a operação mercantil que

³ Vide Harada Kiyoshi e outro – obra citada pág. 172.

se lhe deu azo e que a legislação prevê a anulação do crédito de IPI na escrita fiscal do contribuinte no caso de roubo ou furto de insumo se, também, de produtos finais e que a legislação prevê a anulação do crédito de IPI na escrita fiscal do contribuinte no caso de roubo ou furto de insumos e, também, de produtos finais justamente diante da impossibilidade de ocorrência do fato gerador. Demonstrou o Contribuinte que se o produto final foi roubado o fato gerador do IPI não ocorreu, pois, embora tenha ocorrido a saída da mercadoria do estabelecimento comercial do fabricante, não ocorreu a concretização da operação mercantil, razão pela qual pede a reforma do acórdão recorrido. O recurso foi regularmente processado.

O Ministro Mauro Campbell Marques, alterou a decisão recorrida para acompanhar a decisão da maioria que acolheu a pretensão do contribuinte.

Após a prolação do Acórdão objeto dos Embargos de Divergência, a jurisprudência, tanto da 1ª como da 2ª Turmas, consolidou-se, inclusive de forma unânime, a favor do Contribuinte: RESP nº 1.203.236/RJ, Rel. Min. Herman Benjamin, 2ª Turma, RESP nº 1.184.354, Rel. Min. Eliana Calmon, 2ª Turma, RESP nº 1.190.231/RJ, Rel. Min. Sérgio Kukina, 1ª Turma.

Desta forma, o Egrégio Superior Tribunal de Justiça alterou o entendimento sobre o fato gerador do IPI e da Justiça de onerar o contribuinte com tributação que não corresponde ao proveito da operação. É o que se constata do julgamento do RESP nº 1.203.236/RJ, tendo como relator o Min. Herman Benjamin, em que fazendo expressa menção ao julgamento do RESP nº 734.403/RS, a colenda 2ª Turma, adotou decisão diametralmente oposta, conforme o seguinte trecho do mencionado Acórdão:

“... IPI fato gerador. Momento temporal. Furto/Roubo. Tradição. Condição resolutória. Capacidade contributiva subjetiva. Exação indevida.

7. A empresa ajuizou Ação Ordinária com o intuito de anular lançamento sobre mercadorias(cigarros) destinadas à exportação que foram furtadas...

(...)

- Em relação ao mérito, esta Turma se posicionara inicialmente no sentido de que “o roubo ou furto de mercadorias é risco inerente à atividade do industrial produtor. Se roubados os produtos depois da saída (implementação do fato gerador do IPI), deve haver a tributação, não tendo aplicado o disposto no art.º 174, V, do RIPI-98”. (RESP 734.403/RS, Rel. *Ministro Mauro Campbell Marques*,...). Nessa oportunidade, *fiquei vencido ao lado do Eminentíssimo Ministro Castro Meira*, cujas considerações ali feitas motivaram aqui maior reflexão sobre a Justiça de onerar o contribuinte com tributação que não corresponde ao proveito decorrente da operação. Tais observações prevalecem nos seguintes termos:
- *O Fato gerador de IPI não é a saída do produto do estabelecimento industrial ou a ele equiparado. Esse é apenas o momento temporal da hipótese de incidência, cujo aspecto material consiste na realização de operações que transfiram a propriedade ou posse de produtos industrializados.*
- *Não se pode confundir o momento temporal do fato gerador com o próprio fato gerador, que consiste na realização de operações que transfiram a propriedade ou posse de produtos industrializados.*
- *A antecipação do elemento temporal por ficção legal não torna definitiva a ocorrência do fato gerador, que é presumida e poder ser contrapostos em caso de furto, roubo, perecimento da coisa ou desistência do comprador.*
- *A obrigação tributária nascida com a saída do produto do estabelecimento industrial para entrega futura ao comprador, portanto, com a tradição diferida no tempo, está sujeita a condição resolutória, não sendo definitiva nos*

termos dos arts. 116, II, e 117 do CTN. *Não há razão para tratar, de forma diferenciada, a desistência do comprador e o furto ou o roubo da mercadoria, dado que em todos eles a realização do negócio jurídico base foi frustrada.*

- *O furto ou o roubo de mercadoria, segundo o art.º 174, V, do Regulamento do IPI, impõem o estorno do crédito de entrada relativo aos insumos, o que leva à conclusão de que não existe o débito de saída em respeito ao princípio constitucional da não cumulatividade. Do contrário, além da perda da mercadoria – e do preço ajustado para a operação mercantil –, estará o vendedor obrigado a pagar o imposto e a anular o crédito pelas entradas já lançadas na escrita fiscal.*
- *Desarrazoado entender que a parte que tem a mercadoria roubada deva suportar prejuízo decorrente de déficit de segurança pública que deveria ser oferecida pelo Estado, e recolher o tributo como se obtivesse proveito econômico com a operação. Quando há proveito econômico, não se recolhe tributo. Quando não há, o pagamento é indevido? Tratar-se-ia de afirmação kafkiana.*
- *O furto de mercadoria antes da entrega ao comprador faz desaparecer grandeza econômico sobre o qual deve incidir o tributo. Em outras palavras, não se concretizando o negócio jurídico, por furto ou roubo da mercadoria negociada, já não se avista o elemento signo de capacidade contributiva, de modo que o ônus tributário será absorvido não pela riqueza advinda da própria operação tributada, mas pelo patrimônio e por rendas outras do contribuinte que não se relacionam especificamente com o negócio jurídico que deu causa à tributação, em clara ofensa ao princípio do não confisco. ...“(grifamos)*

Esse mesmo entendimento prevaleceu por unanimidade, no RESP nº 1.184.354/RS, de Relatoria da Ministra Eliana Calmon, que declarou, estar correto esse novo entendimento da 2ª Turma, ao

interpretar de forma sistemática os dispositivos que descrevem o fato gerador do IPI:

“... Fato gerador – Roubo de mercadoria... – Necessidade de efetiva operação mercantil – Recurso provido.

1 – (...)

2 – *A mera saída de mercadoria do estabelecimento comercial ou a ele equiparado não caracteriza, por si só, a ocorrência do fato gerador do IPI, fazendo-se necessária a efetivação de operação mercantil, à luz do que dispõe o art. 46, II, do CTN, c/c o art.º 153, § 3º, II, da CF/88.*

3 – *Mudança de entendimento da Segunda Turma (RESP 1203236/RJ, Rel. Min. Herman Benjamin. De 30/08/2012.*

4 – *Hipótese em que a mercadoria foi objeto de roubo após a saída do estabelecimento comercial.*

5 – *Recurso Especial parcialmente provido. “(grifamos)*

Como se constata, analisando os dispositivos legais em discussão, no processo, a 2ª Turma reconheceu a obscuridade da decisão proferida anteriormente, em face do conteúdo de diversos dispositivos legais e constitucionais que constituíram as premissas da decisão inserta no RESP nº 734.403/RS, cujos vícios foram objetos dos embargos de divergência interpostos.

Acolhidos os Embargos de Divergência interpostos pelo contribuinte, houve alteração da decisão anterior, pela 2ª Turma, a exemplo da decisão proferida pela Min. Assusete Magalhães, com fundamento no art.º 255 § 4º II do RISTJ, que *reafirma a força do precedente estabelecido pelo CPC/2015, em que se lê:*

“Não merece reforma o aresto recorrido, uma vez que decidiu em consonância com o entendimento do Superior Tribunal de Justiça sobre o tema, no sentido de que é *ineixigível o IPI em caso de roubo ou furto da mercadoria após*

saída do estabelecimento e antes de sua entrega ao comerciante comprador, porquanto não caracterizada a operação de compra e venda. Nesse sentido (STJ, RESP nº 1.203.236/RJ, Rel. Ministro Herman Benjamin). (STJ, RESP 1.184.354/RS, Rel. Min. Eliana Calmon).

Aplica-se, ao caso, o entendimento consolidado na Súmula 568 (...) “O Relator, monocraticamente e o Superior Tribunal de Justiça, poderá dar ou negar provimento ao recurso quando houver entendimento dominante acerca do tema”. Ante o exposto, com fundamento no art.º 255, § 4º, II, do RISTJ, nego provimento ao Recurso Especial” (RESP 1552257, Dje, 14.6.2016).

A Jurisprudência da 2ª Turma tem ademais, *autorizado a reforma de Acórdão de segunda instância*, por decisões singulares também de Ministros da 1ª Turma, como a seguinte, de Relatoria do Min. Sérgio Kukina, como segue:

“... a questão central a ser dirimida no apelo raro é se há ou não ocorrência de fato gerador do IPI na hipótese em que as mercadorias são roubadas antes da entrega ao comprador. Em outras palavras se o fato gerador do IPI se perfectibiliza tão somente com a saída da mercadoria do estabelecimento industrial, sendo, pois irrelevante a concretização da operação comercial firmada entre as partes. Essa Corte Superior já examinou caso... análogo ao dos presentes autos, o RESP 1203236/RJ.

... “O fato gerador do IPI não é a saída do produto do estabelecimento industrial ou a ele equiparado (...). Esse é apenas o momento temporal da hipótese de incidência, cujo aspecto material consiste na realização de operações que transfiram a propriedade ou posse de produtos industrializados”. Daí porque concluo que: “A obrigação tributária nascida com a saída do produto do estabelecimento indus-

trial para entrega futura ao comprador, portanto, com tradição diferida no tempo, está sujeita a conclusão resolutória, não sendo definitiva nos termos dos art.º 116, II e 117 II do CTN. (...). Não era razão para tratar de forma diferenciada, a desistência do comprador e o furto ou o roubo da mercadoria, dado que em todos eles a realização do negócio jurídico base foi frustrada”. (Rel. Min. Herman Benjamin).

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Como se constata dos julgados mencionados, houve intensos debates entre as 1ª e 2ª Turmas do Superior Tribunal de Justiça no sentido de que: *“Na hipótese em que ocorre o roubo/furto da mercadoria após a sua saída do estabelecimento do fabricante, a operação mercantil não se concretiza, inexistindo proveito econômico para o fabricante sobre o qual deve incidir o tributo”*: ou seja, não se configura o evento ensejador de incidência do IPI, não gerando, por conseguinte, a obrigação tributária respectiva”.

Os precedentes dos julgamentos do Superior Tribunal de Justiça demonstram que no caso de roubo furto de mercadorias, *“o fato gerador do IPI não é a saída do produto do estabelecimento industrial ou a ele equiparado. Esse é apenas o momento temporal da hipótese de incidência, cujo aspecto material consiste na realização de operações que transfiram a propriedade ou posse de produtos industrializados”*.

Não se pode confundir *“o momento temporal do fato gerador com o próprio fato gerador, que consiste na realização de operações que transfiram a propriedade ou posse de produtos industrializados”*.

A antecipação do elemento temporal criada por ficção, que é presumida e pode ser contraposta em caso de furto, roubo, perecimento da coisa ou desistência do comprador.

A obrigação tributária nascida com a saída do produto do estabelecimento industrial para entrega futura ao comprador, portanto, com a *tradição diferida no tempo*, está sujeita a *condição resolutória*, não sendo definitiva nos termos dos art.º 116, II e 117 II do CTN. *Não há razão para tratar de forma diferente, a desistência do comprador e o furto ou o roubo da mercadoria dado em que todos eles a realização do negócio jurídico base foi frustrada.*

O furto ou o roubo de mercadoria, na forma do art.º 174, V do Regulamento do IPI, *impõem o estorno do crédito de entrada relativa aos insumos, o que leva a conclusão de que não existe o débito de saída em respeito ao princípio constitucional da não cumulatividade.*

Caso contrário além da perda da mercadoria e de não receber o preço ajustado para a operação mercantil, estará o vendedor obrigado a pagar o imposto e a anular o crédito pelas entradas já lançadas na escrita fiscal.

Desarrazoado, portanto, entender que *a parte que tem a mercadoria roubada deva suportar prejuízo decorrente de déficit da Segurança Pública que deveria ser oferecida pelo Estado aos integrantes da sociedade e isto não ocorre. Em conclusão*, o roubo ou furto antes da entrega da mercadoria ao comprador faz desaparecer a grandeza econômica sobre a qual deve incidir o tributo, ou seja, não se concretizando o negócio jurídico, por furto ou roubo da mercadoria negociada, já não se comprova o elemento necessário à capacidade contributiva, de modo que o ônus tributário será absorvido não pela riqueza advinda da própria operação tributada, mas pelo patrimônio e por rendas outras do contribuinte que não se relacionam especificamente com o negócio jurídico que deu causa à tributação, em clara ofensa ao *princípio do não confisco*, estabelecido pela CF/88 (RESP nº 1;203;236/RJ).

As reiteradas decisões do STJ em favor do contribuinte, deu ensejo a *Súmula 671, pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça*, especializada em direito público. As Súmulas são resumos de

entendimento consolidados nos julgamentos e servem de orientação para a Jurisprudência do Tribunal em casos semelhantes.

A nova súmula tem o seguinte verbete:

“SÚMULA 671 – Não incide o IPI quando, sobre vem furto ou roubo do produto industrializado após sua saída do estabelecimento industrial, ou equiparado e antes de sua entrega ao adquirente”.

Desta forma, todos os processos em andamento, sobre a mesma matéria, deverão ter idêntico julgamento pelo STJ, em razão da Súmula 671.

X

Inconstitucionalidade e desnecessidade de limitação da isenção do Imposto de Renda sobre proventos de aposentadoria de acometidos por moléstia grave

Unconstitutionality and unnecessary limitation of income tax exemption on retirement benefits for people affected by serious illness

Mauro José Silva¹

Renan Clemente Gutierrez²

Resumo: Este artigo objetiva abordar, criticamente, o projeto do Ministério da Fazenda que pretende limitar a isenção do Imposto de Renda sobre os proventos de aposentadoria de pessoas acometidas por moléstia grave. O objetivo é a compensação do orçamento, particularmente em virtude do anúncio da proposta de isentar do Imposto de Renda os rendimentos de até R\$ 5.000,00. Contudo,

¹ Doutor em Direito Econômico e Financeiro pela Universidade de São Paulo. Mestre em Direito Político e Econômico pela Universidade Presbiteriana Mackenzie. Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Especialista em Administração pela Fundação Getúlio Vargas (FGV). Graduado em Direito pela Universidade de São Paulo. Auditor Fiscal da Receita Federal do Ministério da Fazenda. Ex-Conselheiro do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Ex-Julgador da Delegacia de Julgamento de São Paulo. Presidente da Unafisco Nacional. E-mail: mauro.silva@unafisconacional.org.br.

² Doutorando em Direito Político e Econômico pela Universidade Presbiteriana Mackenzie. Mestre em Direito Político e Econômico pela Universidade Presbiteriana Mackenzie. Especialista em Direito Tributário pela Universidade Presbiteriana Mackenzie. Membro do Conselho Superior de Orientação do Instituto Brasileiro de Estudos em Direito Administrativo, Financeiro e Tributário (IBEDAFT). Possui cursos em tributos indiretos e processo tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Advogado. E-mail: renan@unafisconacional.org.br.

essa pesquisa buscará abordar a real necessidade da medida, bem como a sua conformidade com a ordem constitucional vigente.

Palavras-chave: Orçamento. Isenção. Imposto de Renda. Moléstia Grave. Limitação.

Abstract: This article aims to, critically, examine the Finance Ministry's project that intends to limit the Income Tax exemption on retirement benefits for individuals affected by serious illness. The objective is budget compensation, particularly in light of the proposal announcement which aims to exempt from Income Tax of income up to R\$ 5.000,00. However, this research will seek to address the real need for the measure, as well as its compliance with the current constitutional framework.

Keywords: Budget. Exemption. Income Tax. Serious illness. Limitation.

Sumário: Introdução. 1 – Considerações sobre o gasto tributário objeto da isenção. 2 – Fundamentos e finalidade da isenção. 3 – Limitação da isenção do Imposto de Renda sobre proventos de aposentadoria ou pensão de portadores de moléstia grave. 4 – Considerações a respeito da pertinência de limitação da isenção. 4.1. Isenção da tributação de lucros e dividendos: renúncia fiscal de R\$ 160,1 bilhões. 4.2. Defasagem na tabela do Imposto sobre a Renda: justiça fiscal e o imposto mínimo. 4.3. Inconstitucionalidade: violação à capacidade contributiva e seus desdobramentos. Conclusões. Referências.

INTRODUÇÃO

As isenções tributárias representam uma hipótese de exclusão do crédito tributário, consubstanciada em finalidades justificáveis, de modo a se atenuar ou evitar a tributação sobre determinadas situações.

Neste aspecto, a Lei nº 7.713/1988, ao alterar a legislação do Imposto de Renda, trouxe em seu artigo 6º uma série de isenções sobre os mais variados eventos da vida contemporânea. Especificamente no inciso XIV do mesmo artigo, consta a isenção sobre os “proventos de aposentadoria ou reforma motivada por acidente em serviço e os percebidos pelos portadores de moléstia profissional”, com um rol taxativo de doenças. Posteriormente, o dispositivo em

referência foi alterado pela Lei nº 11.052/2004, para incluir a enfermidade hepatopatia grave neste rol.

Conforme aventado pelo Ministério da Economia, pretende-se a limitação da referida isenção para proventos de aposentadoria ou pensão até o limite de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), ressalvado que as deduções com gastos médicos serão mantidas no formato atual.

Revela-se necessário refletir sobre o tema, o que se faz diante da conjugação entre orçamento fiscal, gasto tributário correspondente, pressupostos de validade/finalidade, qualidade do gasto tributário e, por fim, conceitos que envolvem a matéria. A reflexão proposta tem o condão de apontar especificidades sobre o cenário tributário e financeiro brasileiro, apresentando suas possíveis distorções, o que tornará possível uma avaliação imparcial a respeito da real necessidade da limitação da isenção do imposto sobre tal situação.

A metodologia empregada nesta pesquisa será dedutiva, com revisão bibliográfica.

1. CONSIDERAÇÕES SOBRE O GASTO TRIBUTÁRIO OBJETO DA ISENÇÃO

Quando elaborou a Nota Técnica nº 19/2020³, a Unafisco Nacional se preocupou em analisar os gastos tributários da União para o fim de estabelecer situações que caracterizam privilégios tributários. O estudo recebeu o nome de “Privilegiômetro Tributário”, documento revisto e atualizado a cada lançamento do Demonstrativo de Gastos Tributários (DGT) da União.

³ UNAFISCO NACIONAL. Nota Técnica Unafisco nº 19/2020: Da noção constitucional de gastos tributários à concretização dos privilégios tributários: Conceitos e premissas que amparam o Privilegiômetro Tributário. São Paulo: 2020. Disponível em: <https://unafisconacional.org.br/nota-tecnica-unafisco-no-19-2020/>. Acesso em: 28 fev. 2025.

A preocupação da entidade repousa no fato de que a renúncia fiscal, tida como privilégio tributário, representa distorção orçamentária para a consecução das atividades estatais que objetivam a redução da pobreza e da marginalização. A última Nota Técnica a respeito do Privilegiômetro Tributário (NT 32/2024⁴) tratou dos gastos tributários referentes ao DGT – Projeto de Lei Orçamentária Anual (PLOA) 2024⁵.

Na ocasião, consignou-se que o Privilegiômetro Tributário, ao analisar os gastos tributários da União, considera privilégio tributário aquele gasto que não apresenta notória contrapartida justificada e/ou comprovada. A partir desta conjugação, é possível observar quais são os gastos tributários verdadeiramente justificados da União. Segundo a Unafisco, o conceito de privilégios tributários é o seguinte:

Conceitua-se privilégios tributários como aqueles gastos tributários – oriundos da omissão na criação de tributo constitucionalmente previsto e das isenções, anistias, remissões, subsídios, benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia – concedidos a setores ou parcelas específicas de contribuintes, sem que exista contrapartida adequada, notória ou comprovada por estudos técnicos, para o desenvolvimento econômico sustentável sem aumento da concentração de renda ou diminuição das desigualdades do país.⁶

⁴ UNAFISCO NACIONAL. Nota Técnica Unafisco nº 32/2024. De gastos tributários à concretização dos privilégios tributários: Privilegiômetro Tributário 2024. São Paulo, 2024. Disponível em: <https://unafiskonacional.org.br/nota-tecnica-unafisco-no-32-2024/>. Acesso em: 27 fev. 2025.

⁵ BRASIL. Secretaria da Receita Federal. Demonstrativo dos gastos tributários – PLOA 2024. Brasília, set. 2023. Disponível em: <https://www.gov.br/receita-federal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/relatorios/renuncia/gastos-tributarios-ploa>. Acesso em: 27 fev. 2025.

⁶ UNAFISCO NACIONAL, ref. 4, p. 6.

A fonte primária de dados do Privilegiômetro é o DGT-PLOA, documento que deveria ter sido elaborado em observância ao quanto preconizado pelo artigo 165, § 6º, da Constituição Federal⁷. A Receita Federal do Brasil estabelece que o DGT objetiva:

(...) estimar a perda de arrecadação decorrente da concessão de benefícios de natureza tributária (gastos tributários) e, desse modo, dar maior transparência às políticas públicas fiscais e aos tratamentos diferenciados existentes, bem como subsidiar os formuladores de políticas públicas e possibilitar aos cidadãos visualizar a alocação dos recursos públicos e a distribuição da carga tributária.⁸

Portanto, para a Receita Federal do Brasil, tais gastos correspondem a benefícios de ordem tributária, fundamentados no suposto alcance de objetivos consolidados pela Carta Constitucional, ao mesmo passo que aumentando a disponibilidade econômica de certos grupos de contribuintes. No PLOA, conforme já sustentado pela Unafisco Nacional, “o Poder Executivo informa um gasto tributário baseado em noções econômicas (economicamente considerado) que adotam um sistema tributário de referência.”⁹.

Segundo a Unafisco, a Receita Federal parte de critérios econômicos para definir quais são os gastos tributários que constarão no DGT, ao passo que a entidade compreende que “não se mostra cabível interpretar o DGT com conceitos meramente econômicos, e sim, a partir de uma análise interdisciplinar da determinação

⁷ Nas Notas Técnicas referentes ao Privilegiômetro Tributário, a Unafisco Nacional criticou a inobservância do artigo 165, § 6º, de todos os DGT elaborados pela Receita Federal do Brasil. Neste sentido, a Unafisco defende que o DGT deveria ser elaborado em conformidade com o citado artigo.

⁸ BRASIL, ref. 5.

⁹ UNAFISCO NACIONAL, ref. 4, p. 6.

constitucional, considerando a interpretação do art. 165, § 6º, da CF/88, em conjunto com o Sistema Tributário Constitucional”¹⁰.

A Unafisco Nacional considera, com base nos princípios da ordem econômica e interpretação sistemática da Constituição Federal, que as isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia, devem estar relacionados à dignidade da pessoa humana e ao desenvolvimento sustentável. Caso os tais gastos não se enquadrem nessa perspectiva, caracterizam-se como privilégios tributários.

Portanto, são considerados privilégios tributários os gastos tributários que não apresentam contrapartida notória, adequada ou comprovada, por estudos técnicos, para o desenvolvimento sustentável e a redução das desigualdades. Esse critério é fundamental para dirimir a controvérsia entre a linha que separa benefício tributário de privilégio tributário.

Segundo constante no Privilegiômetro 2024, a não tributação de lucros e dividendos distribuídos a sócios e acionistas é a maior renúncia fiscal considerada privilégio tributário, alcançando o montante referencial de R\$ 160.100.000.000,00 (cento e sessenta bilhões e cem milhões de reais), seguida pela não implementação do Imposto sobre Grandes Fortunas – IGF, com renúncia de R\$ 76.459.797.614 (setenta e seis bilhões, quatrocentos e cinquenta e nove milhões, setecentos e noventa e sete mil, e seiscentos e quatorze reais)¹¹, cifra que, atualizada, representa o montante de R\$ 81.382.285.104 (oitenta e um bilhões, trezentos e oitenta e dois milhões, duzentos e oitenta e cinco mil, e cento e quatro reais).

O total de gastos tributários da União, segundo o DGT-PLOA 2024, foi de R\$ 523.715.661.869 (quinhentos e vinte e três bilhões, setecentos e quinze milhões, seiscentos e sessenta e um mil, oitocentos e sessenta e nove reais). Soma-se a este valor o montante de

¹⁰ UNAFISCO NACIONAL, ref. 4, p. 5-6.

¹¹ UNAFISCO NACIONAL, ref. 4, p. 9.

R\$ 265.932.966.600 (duzentos e sessenta e cinco bilhões, novecentos e trinta e dois milhões, novecentos e sessenta e seis mil, e seiscentos reais), correspondente aos gastos tributários decorrentes da não regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas, da isenção de lucros e dividendos e de programas de parcelamentos especiais, compreendidos como privilégios a partir da leitura interdisciplinar realizada pela Unafisco Nacional, seguindo o conceito constitucional.

O resultado do total de gastos tributários da União (2024) representou, portanto, R\$ 789.648.628.468 (setecentos e oitenta e nove bilhões, seiscentos e quarenta e oito milhões, seiscentos e vinte e oito mil, quatrocentos e sessenta e oito reais). Deste montante, impressionantes R\$ 537.557.357.169 (quinhentos e trinta e sete bilhões, quinhentos e cinquenta e sete milhões, trezentos e cinquenta e sete mil, cento e sessenta e nove reais) corresponderam a privilégios tributários, ao passo que R\$ 252.091.271.300 (duzentos e cinquenta e dois bilhões, noventa e um milhões, duzentos e setenta e um mil e trezentos reais) corresponderam a gastos justificados.

Diversos são os setores sociais dos gastos tributários (educação, saúde, habitação, cultura e esportes, desenvolvimento regional etc.), sendo certo que o ramo da assistência social, que conta com 18 gastos tributários, concentra aproximadamente 40% dos gastos representando privilégios tributários, enquanto o restante, em torno de 60%, corresponde a gastos tributários plenamente justificados.

Dentro dessa gama de gastos justificados, consta aquele denominado como “Aposentadoria por Moléstia Grave ou Acidente”, isenção concedida pelo art. 6º, XIV, da Lei n. 7.713/88. Segundo a Unafisco Nacional, o descritivo da isenção é o seguinte:

Isenção do Imposto de Renda da Pessoa Física incidente sobre rendimentos de aposentadoria ou reforma motivada por acidente de serviço ou moléstia profissional; aposentadoria, reforma ou pensão, recebidos por portadores

de fibrose cística (mucoviscidose), tuberculosa ativa, alienação mental, esclerosa múltipla, neoplasia maligna, cegueira, hanseníase, paralisia irreversível e incapacitante, hepatopatia grave, cardiopatia grave, doença de Parkinson, espondiloartrose anquilosante, nefropatia grave, estados avançados da doença de Paget (osteíte deformante), contaminação por radiação e síndrome de imunodeficiência adquirida (Aids).¹²

A respeito da isenção em apreço, estabeleceu-se, no inciso XIV, que 16 enfermidades conferem direito à isenção mencionada, salientando-se que o rol constante no dispositivo é taxativo, conforme determinado pelo Colendo Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Tema Repetitivo 250, transitado em julgado¹³. É importante sublinhar que não é preciso que a moléstia se verifique no momento do requerimento do benefício. O critério da contemporaneidade foi afastado pelo C. STJ¹⁴.

Eis, portanto, a relação do gasto tributário em relação ao orçamento da União. Além de não constituir privilégio tributário, tem-se que a renúncia em evidência guarda intrínseca relações objetivas preconizados pela CF/88.

2. FUNDAMENTOS E FINALIDADES DA ISENÇÃO

Viu-se, no capítulo anterior, que a Unafisco Nacional compreende que o gasto tributário referente à isenção de Imposto de Renda sobre os proventos de aposentadoria de pessoas portadoras de moléstias graves, previstas no artigo 6º, XIV, da Lei n. 7.713/88, constitui-se em benefício tributário, por ser notória a contribuição

¹² UNAFISCO NACIONAL, ref. 4, p. 33.

¹³ STJ. REsp n. 1116620/BA. Primeira Turma, rel. Min. Luiz Fux, j. 9-8-2010, publicado em: 25-8-2010.

¹⁴ STJ. REsp n. 1.836.364/RS, rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, j. 2-6-2020, publicado em: 17-6-2020.

ao mínimo existencial e à dignidade da pessoa humana. Não se constitui, portanto, em privilégio tributário.

O mínimo existencial, segundo Ricardo Lobo Torres, corresponde a:

O mínimo existencial exhibe as características básicas dos direitos da liberdade: é pré-constitucional, posto que inerente à pessoa humana; constitui direito público subjetivo do cidadão, não sendo outorgado pela ordem jurídica, mas condicionando-a; tem validade erga omnes, aproximando-se do conceito e das consequências do estado de necessidade; não se esgota no elenco do art. 52 da Constituição nem em catálogo preexistente, é dotado de historicidade, variando de acordo com o contexto social. Mas é indefinível, aparecendo sob a forma de cláusulas gerais e de tipos indeterminados.

O mínimo existencial pode surgir também da inserção de interesses fundamentais nos direitos políticos, econômicos e sociais. Os direitos à alimentação, saúde e educação, embora não sejam originariamente fundamentais, adquirem o status daqueles no que concerne à parcela mínima sem a qual o homem não sobrevive.¹⁵

Torres preconiza que o mínimo existencial está diretamente relacionado com os direitos fundamentais, mormente ao sustentar que “o mínimo existencial não é um valor nem um princípio jurídico, mas o conteúdo essencial dos direitos fundamentais”¹⁶.

¹⁵ TORRES, Ricardo Lobo. O mínimo existencial e os direitos fundamentais. *Revista de Direito Administrativo*, v. 177, 29-49, 1989, p. 32-33. DOI: 10.12660/rda.v177.1989.46113. Disponível em: <https://periodicos.fgv.br/rda/article/view/46113/44271>. Acesso em: 27 fev. 2025.

¹⁶ TORRES, Ricardo Lobo. *O direito ao mínimo existencial*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 83.

É importante observar que a ordem econômica, na Constituição Federal, encontra na dignidade da pessoa humana um de seus principais fundamentos, conforme preconizado no artigo 1º, inciso III. De igual sorte, encontra-se fundamentada na valorização do trabalho e na livre iniciativa, pretendendo assegurar a todos uma existência digna, de modo que contém, em seu rol de princípios, a redução das desigualdades sociais e regionais (art. 170, VII).

O primado da dignidade da pessoa humana é especialmente destacado na lógica constitucional vigente. Luís Eduardo Schoueri, ao abordar a Constituição Federal e sua relação com o princípio da dignidade da pessoa humana, registra o seguinte:

No *caput* do art. 170, declara o constituinte ser fim da ordem econômica “assegurar a todos, existência digna, conforme os ditames da justiça social”. A mesma finalidade da justiça social está presente, também, no art. 193, que versa sobre a “ordem social”, ambos coerentes com os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, no art. 3º, incs. I e III, onde se insere a construção de uma “sociedade livre, justa e solidária”, erradicada “a pobreza e a marginalização” e reduzidas “as desigualdades sociais e regionais”, tudo a partir do princípio fundamental da República, inserido no inc. III do art. 1º do texto constitucional: “a dignidade da pessoa humana”.¹⁷

Uma série de normas convergem para a dignidade da pessoa humana, como é o caso das normas que tratam dos acessos à educação, saúde, assistência social, previdência social etc. Esse movimen-

¹⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas tributárias indutoras e intervenção econômica. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 82. Disponível em: <https://professor.pucgoias.edu.br/SiteDocente/admin/arquivosUpload/18700/material/Lu%C3%ADs%20Eduardo%20Schoueri%20Normas%20Tribut%C3%A1rias%20Indutoras%20e%20Interven%C3%A7%C3%A3o%20Econ%C3%B4mica.pdf>. Acesso em: 28 fev. 2025.

to é natural, pois, em um sistema altamente constitucionalizado e hierarquizado, as normas fundamento do Texto Constitucional dispõem deste grau de destaque e convergência das demais normas.

No caso da isenção do Imposto de Renda sobre os proventos de aposentadoria de portadores de moléstia grave, é imperioso observar que o direito à saúde (art. 196, CF) é um dos componentes do grande leque de direitos sociais (art. 6º, *caput*, CF), de modo que, como resultado da conjugação dos dispositivos mencionados, tem-se que a garantia do acesso à saúde (em sua forma mais ampla¹⁸) é um dever do Estado e indiscutível direito social e fundamental dos cidadãos.

Contudo, sabe-se que o Estado, embora tenha o dever de garantir o acesso amplo aos serviços de saúde, padece de insuficiência na prestação do serviço em questão. Presume-se, nesse contexto, que a subsistência dos aposentados acometidos por moléstias graves acaba sendo garantida pelos próprios recursos destes. Diante dessa realidade de notório conhecimento, o legislativo considerou adequado isentar a incidência do Imposto de Renda sobre os proventos de aposentadoria ou pensão das pessoas acometidas por doenças ou moléstias graves.

A posição da Unafisco Nacional é de que se trata de uma espécie de compensação pela insuficiente garantia dos serviços amplos de saúde no Brasil. Busca-se, ao atenuar a carga tributária para aposentados portadores de tais moléstias, garantir-lhes o mínimo existencial, reduzindo suas despesas para que possam fazer frente aos seus medicamentos, tratamentos, contratação de cuidadores etc. É o que será visto nas linhas seguintes.

Sobre a isenção em apreço, o Excelso Supremo Tribunal Federal¹⁹ já se manifestou no mesmo sentido, reconhecendo que os

¹⁸ Inclui-se o fornecimento de medicamentos, contratação de enfermeiros/ cuidadores, e tratamentos preventivos e repressivos das doenças/moléstias.

¹⁹ STF. ADIn n. 6.025/DF. Pleno, rel. Min. Alexandre de Moraes, j. 20-4-2020.

critérios que concedem a medida são o respeito à dignidade da pessoa humana, valores sociais do trabalho e princípio da igualdade.

O C. STJ também segue o ditame da dignidade da pessoa humana, consignando que a intenção da isenção em pauta é “abrandar o impacto da carga tributária sobre a renda necessária à sua subsistência e sobre os custos inerentes ao tratamento da doença, legitimando um padrão de vida o mais digno possível.”²⁰. Tais considerações são corroboradas pelos termos empregados no voto do Ministro Humberto Martins (no mesmo julgado). Segundo preconizado pelo ministro, o fundamento da referida isenção perpassa pela esfera dos direitos fundamentais e da dignidade da pessoa humana, objetivando proporcionar qualidade de vida ao aposentado portador de moléstia grave.

Da explanação acima, consolidada no âmbito do C. STJ, algumas reflexões são necessárias para se compreender a finalidade da medida, que é a garantia do mínimo existencial, constituindo-se em uma compensação à deficiência notória sob a qual padece o Estado, especialmente diante da ineficiência na prestação dos serviços de saúde.

Cuida-se, assim, de norma isencional, em caráter geral, fundamentada na garantia do mínimo existencial e na dignidade da pessoa humana de aposentados e pensionistas que, por serem portadores de graves doenças ou moléstias, gozam da referida norma isentiva para custeio de seus tratamentos relacionados à saúde. Diante da finalidade da isenção e dos fundamentos expostos neste capítulo, revela-se que a renúncia fiscal é fundamentada e sua finalidade bem delineada.

Demonstrados, portanto, os fundamentos e a finalidade da concessão da isenção do Imposto sobre a Renda para aposentados

²⁰ STJ. REsp n. 1.507.230. Segunda Turma, rel. Min. Humberto Martins, j. 10-2-2015, publicado em: 13-4-2015.

portadores de moléstia grave. Igualmente, é imprescindível abordar o contexto que envolve tal isenção.

3. LIMITAÇÃO DA ISENÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA SOBRE PROVENTOS DE APOSENTADORIA OU PENSÃO DE PORTADORES DE MOLÉSTIA GRAVE

No idos de 2024, com a superação da primeira fase de regulamentação da Reforma Tributária sobre o consumo (EC 32/2023), o governo avançou para a reforma da tributação de renda. Como uma das principais medidas, o Ministério da Economia anunciou a pretensão de enviar ao Congresso Nacional a proposta de elevar o limite de isenção do Imposto sobre a Renda para rendimentos de até R\$ 5.000,00 (cinco mil reais), com início previsto para 2026.

A medida atende, em certo grau, à progressividade da tabela do imposto, sobejamente defasada. A Unafisco Nacional aponta que a defasagem da tabela do IR é de 127,34% para a faixa de isenção, e de 172,23% para as demais faixas²¹.

O atual número de isentos na tabela do Imposto sobre a Renda é de 16,4 milhões pessoas (atualmente, a faixa de isenção é de R\$ 2.259,20). Segundo estudos da Unafisco Nacional, caso seja aprovada a medida, o número de contribuintes beneficiados será de aproximadamente 9,6 milhões, de modo que a tributação deixará de alcançar 26 milhões de contribuintes²². Estima-se que a renúncia

²¹ *Governo deve ampliar faixa de isenção do IR para R\$ 3.036 em 2025. Veja.* 14 jan. 2025. Disponível em: <https://veja.abril.com.br/economia/governo-deve-ampliar-faixa-de-isencao-do-ir-para-r-3-036-em-2025/>. Acesso em: 28 fev. 2025.

²² VALADRES, Davi. Motta cobra de Haddad envio de medidas compensatórias para aprovar isenção do IR para quem ganha até R\$ 5 mil. Terra. 05 de fev. 2025. Disponível em: <https://www.terra.com.br/noticias/brasil/politica/motta-cobra-de-haddad-envio-de-medidas-compensatorias-para-aprovar-isencao-do-ir-para-quem-ganha-ate-r-5-mil,b71952fbe64fa8b1484a03c34705b15eg1fgadn.html>. Acesso em: 28 fev. 2025.

fiscal estará em torno de R\$ 35 milhões, segundo as contas do próprio governo²³.

A pretensão é de que seja alcançada a justiça fiscal, posto que, na formatação original, verificam-se distorções quanto à progressividade da tributação da renda. A classe média suporta a maior fatia da tributação, enquanto as classes mais abastadas, remuneradas por meio de lucros, dividendos e juros sobre capital próprio, não contribuem de acordo com a sua capacidade contributiva²⁴.

Sérgio Wulff Gobetti é enfático ao apontar que o modelo de tributação sobre a renda é pouco progressivo, tornando-se até mesmo regressivo no topo da pirâmide dos estratos sociais, conforme considerações abaixo transcritas:

Outro traço distintivo dos mais ricos é o predomínio de rendas do capital no *mix* de rendimentos. A tabela 2 ilustra bem essa situação ao mostrar que quanto mais alto se está na pirâmide de distribuição de renda, maior é o peso dos rendimentos de capital.

(...)

Dado que os rendimentos do capital são, em geral, menos tributados que os do trabalho, e que os mais ricos têm uma maior proporção de suas rendas relacionadas à remuneração do capital, disto resulta uma incidência do imposto de renda pouco progressiva ou até regressiva no topo da pirâmide.²⁵

²³ MIATO, Bruna. Isenção do IR até R\$ 5 mil e taxação dos ricos: o que se sabe sobre as propostas do governo. O Globo. 28 de nov. de 2024. Disponível em: <https://g1.globo.com/economia/noticia/2024/11/28/isencao-de-ir-para-r-5-mil-o-que-se-sabe-sobre-a-taxacao-para-quem-ganha-mais-de-r-50-mil-por-mes.ghtml>. Acesso em: 28 fev. 2025.

²⁴ Note-se, neste aspecto, que há similaridade com o comportamento das tabelas a respeito dos beneficiários da isenção em voga. Quanto maior a renda, menores os níveis de RTB, e aumento de rendimentos isentos ou de tributação exclusiva.

²⁵ GOBETTI, Sérgio Wulff. *Progressividade tributária: diagnóstico para uma proposta de reforma*. Carta de Conjuntura, n. 65, Nota 8, Rio de Janeiro: Ipea, out./dez. 2024.

Este cenário chama a atenção: qualquer fato susceptível de tributação deve revelar capacidade contributiva, e, no caso do Imposto de Renda, não tributar os contribuintes com estrita observância às suas correspondentes capacidades contributivas configura nítida distorção.

Superados breves comentários sobre o anúncio da isenção do Imposto sobre a Renda para rendimentos de até R\$ 5.000,00, o próprio governo iniciou alguns movimentos para compensar a renúncia. De fato, a concessão de isenções demanda a majoração da carga tributária aos sujeitos que estão fora do alcance das referidas normas. A este título, é imperioso anotar o que sustenta Roque Antônio Carrazza:

Deve-se notar que [...] as isenções de algum modo aumentam os encargos tributários dos contribuintes não isentos. De fato, havendo menos pessoas submetidas à tributação, a tendência do legislador é majorar a carga fiscal dos contribuintes.²⁶

Portanto, para o equilíbrio das contas públicas, ao anunciar medidas que impactem na arrecadação, os governos buscam por alternativas compensatórias, com vistas a atenuar ou neutralizar os efeitos decorrentes dessas mudanças na economia.

Conforme se observa, estão sendo discutidas algumas ações para alcançar a referida compensação, tal como a criação de um Imposto de Renda mínimo²⁷. Outra medida aventada foi a pretensão

p. 02. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/cartadeconjuntura/wp-content/uploads/2024/10/241029_cc_65_nota_8_progressividade_tributaria.pdf. Acesso em: 28 fev. 2025.

²⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 978.

²⁷ Segundo entrevista do Ministro Fernando Haddad, o imposto mínimo significa o seguinte: “O que significa um Imposto de Renda mínimo? Se ele tiver uma receita de R\$ 50 mil, mas se é um trabalhador, um servidor público ou um trabalhador

de estabelecer uma limitação sobre a isenção do Imposto de Renda sobre os proventos de aposentadoria e pensão de portadores de moléstias graves²⁸, com a ressalva de que a dedução de 100% dos gastos médicos será mantida na declaração do imposto.

De acordo com essa proposta, apenas continuarão a gozar da referida isenção os aposentados e pensionistas portadores de tais moléstias graves que recebem até o limite de R\$ 20.000,00. A partir desse montante mensal de recebimento, não haverá norma isencional e o imposto será cobrado. Em entrevista coletiva, o Ministro Haddad sustentou que a falta de limitação da isenção representa uma distorção. Veja-se: “Tem algumas distorções que estamos corrigindo com relação à saúde. Gastos com saúde continuarão dedutíveis na sua integralidade. Mas a isenção do IR por razões de saúde estará limitada a quem ganha até R\$ 20 mil por mês”²⁹.

É importante repisar que se trata de isenção para pessoas que, em regra, têm parte de seus recebimentos destinados ao financiamento de seus tratamentos, compra de remédios, contratação de enfermeiros/cuidadores etc. A dedução das despesas médicas não resolve o dilema dos acometidos por moléstias graves, vez que as

celetista, ele já tem a retenção na fonte, então está excluído dessa regra. É a pessoa que tem R\$ 50 mil de renda mensal e não tem retenção compatível com o mínimo que vai ser estabelecido por lei.” Cf. HADDAD, Fernando. Haddad sobre o ministério: ‘Aqui tem fogo amigo, fogo inimigo, fogo para todo gosto’. O Globo. Rio de Janeiro, 06 fev. 2025. Entrevista concedida a Miriam Leitão. Disponível em: https://oglobo.globo.com/blogs/miriam-leitao/post/2025/02/haddad-sobre-o-ministerio-aqui-tem-fogo-amigo-fogo-inimigo-fogo-para-todo-os-gos-to.ghtml?utm_source=aplicativoOGlobo&utm_medium=aplicativo&utm_campaign=compartilhar. Acesso em 28 fev. 2025.

²⁸ MÁXIMO, Wellton. Isenção por problemas de saúde será restrita a renda de até R\$ 20 mil. Dedução de 100% de gastos médicos do IR está mantida. Agência Brasil. Brasília. 28 nov. 2024. Disponível em: <https://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2024-11/isencao-por-problemas-de-saude-sera-restrita-renda-de-ate-r-20-mil>. Acesso em 01/2025.

²⁹ CNN BRASIL. Haddad detalha pacote de gastos em coletiva de imprensa. Youtube. 28 nov. 2024. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=3i2ehN7lvj8>. Acesso em 02/2025.

despesas concernentes aos medicamentos e cuidadores não são dedutíveis.

Feitas essas considerações, ficam claramente demonstrados os fundamentos e a finalidade da isenção em questão, de modo que se passa a analisar, criticamente, a plausibilidade e a necessidade da medida anunciada pelo Ministério da Economia. É o que será visto no capítulo seguinte.

4. CONSIDERAÇÕES A RESPEITO DA IMPERTINÊNCIA DE LIMITAÇÃO DA ISENÇÃO

Como mencionado anteriormente, a compensação nas contas públicas, decorrente da aventada proposta de isenção do Imposto sobre a Renda para rendimentos de até R\$ 5.000,00, é o fundamento da limitação da isenção do Imposto de Renda sobre os proventos de aposentadoria e pensão de pessoas acometidas por moléstia grave. Conforme já consignado, com a aprovação e vigência da medida estima-se uma renúncia fiscal em torno R\$ 35 bilhões de reais.

Contudo, nesta Nota Técnica, entende-se que (I) a medida de limitar a isenção para moléstia grave representa flagrante injustiça fiscal, e (II) conflita com preceitos constitucionalmente solidificados no ordenamento jurídico pátrio, como a capacidade contributiva e a igualdade. Há fatores jurídicos e meta jurídicos que atestam tais premissas. É o que será observado a seguir.

1. Isenção da tributação de lucros e dividendos: renúncia fiscal de R\$ 160,1 bilhões.

Sabe-se que o fundamento da limitação da isenção em tela é o fato de que o governo busca a compensação no orçamento público, em virtude da renúncia referente à isenção do imposto para rendimentos de até R\$ 5.000,00. Contudo, caso fosse realizado ajuste baseado no corte dos privilégios tributários (especialmente a tribu-

tação de lucros e dividendos), não seria necessário cogitar a referida limitação da isenção.

É importante ressaltar que a isenção do Imposto de Renda sobre os proventos de aposentadoria de portadores de moléstia grave tem um fundamento claro, conforme visto no capítulo II. Por outro lado, sabe-se que a isenção da tributação dos lucros e dividendos das pessoas jurídicas, distribuídos aos sócios e acionistas, que representa a cifra referencial de R\$ 160,1 bilhões, não encontra uma contrapartida adequada, comprovada ou notória, de forma que representa nítido privilégio tributário, o que requer as reflexões expostas a seguir.

Embora a remuneração desse grupo de pessoas não seja entendida como salário, é nítido que representa retorno pelo capital investido, o que aumenta sua capacidade contributiva e, desse modo, tornando-se susceptível de tributação. Ora, se a distribuição de lucros e dividendos aumenta a capacidade contributiva dos sócios e acionistas, é evidente que se verifica de imediato o fato gerador do Imposto sobre a Renda – auferir renda e proventos de qualquer natureza –, permitindo, assim, a tributação.

Igualmente, não se pode afirmar que a tributação dos lucros e dividendos distribuídos aos sócios e acionistas representa bitributação, na medida em que (I) pessoas físicas e jurídicas são entidades distintas; (II) por vezes, a tributação das pessoas jurídicas é prejudicada por planejamentos tributários agressivos, que reduzem a carga tributária; e (III) há exclusões na apuração do IRPJ que criam um “*gap*” entre o lucro distribuído e o lucro tributável (chamado de lucro real).

No entendimento de Gobetti, está equivocado aquele que presume que o IRPJ e a CSLL pagos pela pessoa jurídica sejam integralmente absorvidos pelos sócios e acionistas, o que obstaria a tributação na distribuição dos lucros e dividendos. Veja-se:

Além disso, qualquer imputação de imposto corporativo aos acionistas deve partir da carga efetiva incidente sobre os lucros gerados e distribuídos, o que, no caso brasileiro, diverge bastante das alíquotas nominais de IRPJ/CSLL.

(...)

No caso do Simples Nacional e do Lucro Presumido, as estimativas indicam que o *gap* de política tributária atingiu, em média, R\$ 180 bilhões entre 2015 e 2019 (ou cerca de R\$ 300 bilhões em valores atuais).

(...)

O mesmo estudo da Receita Federal também mensura o *gap* decorrente dos benefícios fiscais e brechas da legislação aos quais as empresas do lucro real estão submetidas. Nesse caso, a carga efetiva também é significativamente inferior à alíquota nominal de 45% para empresas financeiras e 34% para as não financeiras, como demonstrado na tabela 4.³⁰

O estudo de Gobetti menciona, resumidamente, que dificilmente uma pessoa jurídica paga a alíquota nominal de IRPJ/CSLL, pois está sujeita a regimes de tributação favorecidos (Simples Nacional e Lucro Presumido)³¹, ou se beneficia das brechas na legislação e dos descontos oferecidos no regime de tributação do Lucro Real. Deste modo, a Unafisco Nacional sustenta que a tributação dos lucros e dividendos das pessoas jurídicas preenche os contornos do fato gerador do Imposto sobre a Renda. Veja-se:

³⁰ GOBETTI, ref. 25, p. 4-5.

³¹ Destaca-se, do estudo de Gobetti, que as empresas do Simples Nacional e do Lucro Presumido, em 2019, estiveram submetidas a uma tributação média de 14,9%, o que representa percentual reduzido comparado à nominal. Segundo ele, “a alíquota nominal média a que as empresas do Simples Nacional estariam submetidas sob o regime de Lucro Real se situa em torno de 30%. Isso porque a alíquota de IRPJ/CSLL chega a 34%, mas para a parcela de lucros abaixo de R\$ 20 mil mensais essa alíquota é reduzida para 24%.” Cf. GOBETTI, ref. 25, p. 4-5.

Segundo a Receita Federal, o DGT não leva em conta a isenção disciplinada na Lei nº 9.249/95, uma vez que “(...) o tratamento destinado aos dividendos é considerado como parte da estrutura geral do imposto de renda”. Entretanto, ao pensar sobre a materialidade do referido imposto, a partir do conceito de renda consolidado no ordenamento jurídico pátrio, conclui-se que os lucros e dividendos distribuídos se enquadram como renda e, portanto, são passíveis de incidência do imposto previsto no art. 153, III, da CF/88. Dessa forma, ao se constituir como exceção à regra de incidência do imposto – auferir renda ou proventos de qualquer natureza –, a isenção da Lei nº 9.249/95 certamente deve ser compreendida como gasto tributário.

(...)

Sendo assim, considerando os resultados apresentados na proposta da Unafisco Nacional, utiliza-se referencialmente o valor de R\$ 160,1 bilhões a título de privilégio tributário em razão da não tributação de lucros e dividendos.³²

Sob essa perspectiva, compreende-se que, ao buscar a compensação nas contas públicas, não faz nenhum sentido alterar a legislação referente à isenção do Imposto de Renda dos aposentados ou pensionistas acometidos por moléstia grave, enquanto os sócios e acionistas de empresas continuam auferindo vultosos rendimentos, em contraprestação de seus trabalhos, sem recolher Imposto sobre a Renda aos cofres fiscais. É evidente a injustiça fiscal caso seja adotada a medida de limitar a isenção em questão.

³² UNAFISCO NACIONAL, ref. 4, p. 11.

4.2. Defasagem na tabela do Imposto sobre a Renda: justiça fiscal e o imposto mínimo

Conforme mencionado, a Unafisco Nacional demonstrou que a defasagem da tabela do Imposto sobre a Renda, na margem de isenção, é de 127,34%, ao passo que a defasagem nas demais faixas é de 172,23%³³.

Caso seja aprovada a isenção do Imposto de Renda para rendimentos de até R\$ 5.000,00, estima-se que a compensação no orçamento deverá alcançar a cifra de R\$ 35 bilhões. Além da tributação de lucros e dividendos, defendida no último subcapítulo, a criação de um imposto mínimo sobre a renda também tem o potencial de cobrir essa diferença.

A isenção do Imposto de Renda para rendimentos de até R\$ 5.000,00 está em harmonia com a justiça fiscal e com a progressividade na tributação da renda, uma vez que estratos mais altos não contribuem com o sistema conforme suas respectivas capacidades. Como demonstrado por Gobetti, o percentual de 0,1% do estrato mais rico da população não contribui de acordo com sua capacidade contributiva, o que se agrava ao avançar para 0,01% do estrato³⁴.

Apenas para argumentar, o valor limite para fruição da isenção (R\$ 20.000,00) pode suscitar o equivocado entendimento de que os portadores de moléstias graves não necessitam da isenção do Imposto de Renda sobre seus proventos de aposentadoria ou pensão. Contudo, tal raciocínio não merece acolhimento. Gobetti³⁵ demonstra que esta faixa de rendimento está longe de ser classificada como “mais rica”, representando, na verdade, apenas uma parcela da sobrecarregada classe média brasileira.

³³ UNAFISCO NACIONAL. Faixa isenta do IR está defasada em 127,37%, diz Unafisco. Unafisco Nacional. São Paulo. 14 jan. 2025. Disponível em: <https://unafisconacional.org.br/g1-faixa-isenta-do-ir-esta-defasada-em-12734-diz-unafisco/>. Acesso em: 28 fev. 2025.

³⁴ GOBETTI, ref. 25, p. 6.

³⁵ GOBETTI, ref. 25, p. 3.

A distorção na tributação sobre a renda não deve recair sobre os portadores de moléstias graves, mas sim sobre uma melhor distribuição da carga tributária, de acordo com a capacidade contributiva dos estratos sociais. Assim como o fim da isenção do Imposto de Renda sobre lucros e dividendos, a criação do imposto mínimo sobre a renda dos estratos mais altos também representará um eficiente mecanismo para compensar a renúncia decorrente da isenção do Imposto sobre a Renda para rendimentos de até R\$ 5.000,00.

Dessa forma, a limitação da isenção do Imposto de Renda sobre os proventos de aposentadoria e pensão de portadores de moléstia grave é absolutamente desnecessária e representará injustiça fiscal.

4.3. Inconstitucionalidade: violação à capacidade contributiva e seus desdobramentos

Segundo Kiyoshi Harada, o princípio da capacidade contributiva “tem por escopo o atingimento da justiça fiscal³⁶”, e tal definição guarda total relação com o tema, reforçando o fundamento de que a revogação da isenção do Imposto de Renda sobre os proventos de aposentadoria ou pensão de acometidos por moléstias graves representa flagrante injustiça fiscal.

A relação entre justiça fiscal e capacidade contributiva é cristalina, conforme se observa na lição de Harada, transcrita a seguir:

Personalizar pressupõe graduar impostos segundo a capacidade contributiva de cada um. Por isso, o texto supra-transcrito, que se decompõe em três principais consociados – pode-se dizer – abriga o princípio da “personaliza-

³⁶ HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 32. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Dialética, 2023, p. 548.

ção dos impostos graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”, sempre que possível.

(...)

Por derradeiro, cumpre assinalar que a literatura a respeito considera esse princípio como sendo de natureza mundialmente reconhecido como “princípio fundamental da imposição justa”, como assinala Klaus Tipke e Joaquim Lang.

De fato, só haverá justiça fiscal à medida que o Estado retirar do particular parte da riqueza por ele produzida na exata proporção de sua capacidade contributiva fazendo com que retire mais de quem pode mais, e menos de quem pouco pode.³⁷

Como mencionado no capítulo III, o fundamento da isenção do Imposto de Renda para aposentados e pensionistas portadores de moléstia grave está centrado no mínimo existencial e na dignidade da pessoa humana.

Em respeito ao primado da capacidade contributiva e da igualdade, tem-se que o Estado deve considerar a capacidade do contribuinte de contribuir com o sistema, sob pena de comprometer o mínimo necessário para sua subsistência. Veja-se o que Schoueri sustenta nesse sentido:

Se a República Federativa do Brasil tem por objetivo fundamental, à luz do art. 3º da Constituição Federal, a construção de uma “sociedade livre, justa e solidária, buscando erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais”, é claro que o legislador, ao escolher quem suportará as despesas gerais do Estado, não deve aumentar tais desigualdades. Daí a ideia de que devem pagar os impostos aqueles que têm condições para

³⁷ HARADA, ref. 36, p. 549.

tanto. É o princípio da capacidade contributiva, positivado no art. 145, § 1º, da Constituição Federal.³⁸

Deste modo, os aposentados com rendas acima de R\$ 20.000,00, acometidos por moléstias graves, não estão em condições de igualdade com aposentados que têm rendas equivalentes, mas que não enfrentam as mesmas condições de saúde. É dizer: o Estado tributa a renda dos aposentados de acordo com a tabela do Imposto sobre a Renda, mas, no caso em apreço, há uma situação *sui generis* que aponta para a impossibilidade desse grupo de aposentados contribuir, pois a situação de moléstia grave implica consideráveis despesas para o mínimo existencial.

Justamente sob essa ótica, conclui-se que a concessão da isenção em tela não conflita com o princípio da igualdade ou da capacidade contributiva, este último insculpido no artigo 145, § 1º, da CF/88³⁹. Eduardo Marcial Ferreira Jardim, ao tratar a respeito do nexo entre capacidade contributiva, igualdade e o caráter geral da isenção em voga, sublinha o seguinte:

Alberto Xavier assinala que a isenção não atrita o princípio da igualdade ou da capacidade contributiva, pois presuppõe tratamento diferenciado a pessoas reveladoras de igual capacidade contributiva, mas com desigual aptidão para realizar desígnios econômicos e sociais qualificados como relevantes no ordenamento jurídico.

(...)

³⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2023, p. 202.

³⁹ Art. 145, 1º: “Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.”

Mercê da generalidade imanente às normas jurídicas a lei que estabelece isenção tende a fazê-lo em caráter geral, vale dizer, alcançando um dado universo de destinatários que se enquadrem na moldura isencional, de forma incondicional.⁴⁰

É importante mencionar que o festejado autor preconiza que o fenômeno da tributação “não pode reduzir o patrimônio do contribuinte, nem o privar do direito à educação, à saúde, à habitação, à alimentação, ao vestuário, e ao lazer”⁴¹, o que fundamenta a isenção do Imposto de Renda sobre proventos de aposentadoria ou pensão para acometidos por moléstias graves.

Portanto, o fenômeno da tributação, que sabidamente sustenta os cofres estatais, comporta algumas renúncias que, conforme demonstrado no capítulo I, devem ser plenamente justificáveis. É neste átimo que a limitação da isenção em questão apresenta violação ao primado constitucional da capacidade contributiva. Veja-se o exemplo de Schoueri a respeito do princípio da capacidade contributiva, que pode ilustrar a situação descrita neste subtópico:

A capacidade contributiva relativa pressupõe a existência de uma riqueza, mas não qualquer uma, senão aquela que gera um saldo (disponível). Assim, não basta, para aferir a existência de capacidade contributiva, investigar os rendimentos de uma pessoa. O exemplo, hoje clássico, é daquela pessoa que recebe alugueres razoáveis, mas que, por ter saúde precária, vê-se obrigada a manter enfermeiros durante todo seu tratamento, além de altos custos de medicamentos. Terá ela, talvez, capacidade econômica;

⁴⁰ JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Dicionário de Direito Tributário*. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2021, p. 311.

⁴¹ JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Manual de Direito Financeiro e Tributário*. 17. ed. São Paulo: Noeses, 2020, p. 258-259.

capacidade contributiva, entretanto, não cabe cogitar. (...) Nesta acepção relativa, parece que o Princípio da Capacidade Contributiva deve espalhar-se por todas as categorias tributárias: não tendo o contribuinte o mínimo para sua sobrevivência, não pode ele ser constrangido a contribuir para as despesas públicas, ainda que ele as tenha causado.⁴²

Deste modo, tem-se que a violação ao princípio da capacidade contributiva viola igualmente o princípio da isonomia. Nesta perspectiva, conclui-se que a capacidade contributiva, indispensável para o fenômeno da tributação, poderá ser gravemente violada caso os aposentados e pensionistas, acometidos por moléstias graves, tenham seus proventos onerados pelo tributo. Estes não estão em condições de igualdade com os demais, violando-se, ao mesmo tempo, o princípio da isonomia.

CONCLUSÕES

No final de 2024, o governo aventou a intenção de encaminhar ao Congresso Nacional a proposta de isenção do Imposto sobre a Renda para rendimentos de até R\$ 5.000,00. Tal anúncio, entretanto, suscitou debates sobre possíveis ajustes no orçamento, e a isenção do imposto para aposentados e portadores de moléstia grave, gasto tributário da União, constante no DGT da União, poderá sofrer limitação de até R\$ 20.000,00.

A isenção do Imposto de Renda sobre proventos de aposentadoria de portadores de moléstia grave configura um benefício tributário, uma vez que seus fundamentos apresentam indiscutível contrapartida, fruto da conjugação entre a garantia do mínimo existencial e a dignidade da pessoa humana. Busca-se aliviar a tributação para este grupo de aposentados, que necessitam de dispêndios

⁴² SCHOUERI, ref. 38, p. 361.

financeiros para financiar seus tratamentos de saúde, contratação de enfermeiros/cuidadores, compra de medicamentos etc.

Portanto, para fins desta Nota Técnica, entende-se que a limitação da isenção do Imposto de Renda sobre proventos de aposentadoria e pensão de portadores de moléstias graves é desnecessária e inconstitucional. Desnecessária, porque representa uma indiscutível injustiça fiscal. A tributação de lucros e dividendos constitui uma renúncia fiscal muito maior do que a isenção objeto deste artigo, de modo que tal limitação revela uma imposição injusta. Outro ponto que evidencia a desnecessidade da medida é a criação do Imposto de Renda mínimo, que buscará corrigir distorções na tributação da renda. Tais medidas, isoladamente, têm o condão de superar o nível de renúncia fiscal decorrente da medida de isentar ganhos de até R\$ 5.000,00.

É teratológico tributar acometidos de moléstias graves e permitir que recebedores de grandes rendimentos não contribuam de acordo com suas capacidades. Neste contexto, revela-se que a proposta também é inconstitucional, visto que viola o primado constitucional da capacidade contributiva e, nesta esteira, da isonomia/igualdade.

REFERÊNCIAS

- BRASIL. Secretaria da Receita Federal. Demonstrativo dos gastos tributários – PLOA 2024. Brasília, set. 2023. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/relatorios/renuncia/gastos-tributarios-ploa>. Acesso em: 26 fev. 2025. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.
- CNN BRASIL. Haddad detalha pacote de gastos em coletiva de imprensa. YouTube, 28 nov. 2024. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=3i2ehN7lvj8>. Acesso em: 26 fev. 2025.
- GOBETTI, Sérgio Wulff. Progressividade tributária: diagnóstico para uma proposta de reforma. Carta de Conjuntura, n. 65, Nota 8, Rio de Janeiro: Ipea, out./dez. 2024. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/cartadeconjuntura/wp-content/uploads/2024/10/241029_cc_65_nota_8_progressividade_tributaria.pdf. Acesso em: 26 fev. 2025.

- GOVERNO deve ampliar faixa de isenção do IR para R\$ 3.036 em 2025. Veja, São Paulo, 14 jan. 2025. Disponível em: <https://veja.abril.com.br/economia/governo-deve-ampliar-faixa-de-isencao-do-ir-para-r-3-036-em-2025/>. Acesso em: 26 fev. 2025.
- HADDAD, Fernando. Haddad sobre o ministério: 'Aqui tem fogo amigo, fogo inimigo, fogo para todo gosto'. O Globo, Rio de Janeiro, 6 fev. 2025. Entrevista concedida a Míriam Leitão. Disponível em: https://oglobo.globo.com/blogs/miriam-leitao/post/2025/02/haddad-sobre-o-ministerio-aqui-tem-fogo-amigo-fogo-inimigo-fogo-para-todo-o-gosto.ghtml?utm_source=aplicativoOGlobo&utm_medium=aplicativo&utm_campaign=compartilhar. Acesso em: 26 fev. 2025.
- HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 32. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Dialética, 2023.
- JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Manual de direito financeiro e tributário*. 17. ed. São Paulo: Noeses, 2020.
- JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Dicionário de direito tributário*. 2. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Noeses, 2021.
- MÁXIMO, Wellton. Isenção por problemas de saúde será restrita a renda de até R\$ 20 mil. Dedução de 100% de gastos médicos do IR está mantida. Agência Brasil, Brasília, 28 nov. 2024. Disponível em: <https://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2024-11/isencao-por-problemas-de-saude-sera-restrita-renda-de-ate-r-20-mil>. Acesso em: 26 fev. 2025.
- MIATO, Bruna. Isenção do IR até R\$ 5 mil e taxação dos ricos: o que se sabe sobre as propostas do governo. O Globo, Rio de Janeiro, 28 nov. 2024. Disponível em: <https://g1.globo.com/economia/noticia/2024/11/28/isencao-de-ir-para-r-5-mil-o-que-se-sabe-sobre-a-taxacao-para-quem-ganha-mais-de-r-50-mil-por-mes.ghtml>. Acesso em: 26 fev. 2025.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2023.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. Disponível em: <https://professor.pucgoias.edu.br/SiteDocente/admin/arquivosUpload/18700/material/Lu%C3%ADs%20Eduardo%20Schoueri%20Normas%20Tribut%C3%A1rias%20Indutoras%20e%20Interven%C3%A7%C3%A3o%20Econ%C3%B4mica.pdf>. Acesso em: 26 fev. 2025.
- TORRES, Ricardo Lobo. *O direito ao mínimo existencial*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.
- TORRES, Ricardo Lobo. *O mínimo existencial e os direitos fundamentais*. Revista de Direito Administrativo, v. 177, 1º jul. 1989, p. 29-49. Disponível em: <https://periodicos.fgv.br/rda/article/view/46113>. Acesso em: 26 fev. 2025.
- UNAFISCO NACIONAL. Faixa isenta do IR está defasada em 127,37%, diz Unafisco. Unafisco Nacional, 14 jan. 2025. Disponível em:

<https://unafisconacional.org.br/g1-faixa-isenta-do-ir-esta-defasada-em-12734-diz-unafisco/>. Acesso em: 27 fev. 2025.

UNAFISCO NACIONAL. Nota Técnica Unafisco nº 19/2020: Da noção constitucional de gastos tributários à concretização dos privilégios tributários: Conceitos e premissas que amparam o Privilegiômetro Tributário. São Paulo, 2020. Disponível em: <https://unafisconacional.org.br/nota-tecnica-unafisco-no-19-2020/>. Acesso em: 27 fev. 2025.

UNAFISCO NACIONAL. Nota Técnica Unafisco nº 32/2024: De gastos tributários à concretização dos privilégios tributários: Privilegiômetro Tributário de 2024. São Paulo, 2024. Disponível em: <https://unafisconacional.org.br/nota-tecnica-unafisco-no-32-2024/>. Acesso: 10/2024.

VALADRES, Davi. Motta cobra de Haddad envio de medidas compensatórias para aprovar isenção do IR para quem ganha até R\$ 5 mil. Terra. 5 fev. 2025. Disponível em:

<https://www.terra.com.br/noticias/brasil/politica/motta-cobra-de-haddad-envio-de-medidas-compensatorias-para-aprovar-isencao-do-ir-para-quem-ganha-ate-r-5-mil,b71952fbe64fa8b1484a03c34705b15eg1gfgadn.html>. Acesso em: 27 fev. 2025.

XI

A Teoria do Aumento Disfarçado de Vencimentos e o art. 129 da Constituição do Estado de São Paulo

The Theory of Disguised Pay Raise and Article 129 of the Constitution of the State of São Paulo

*Matheus Perez Toniolli*¹

*Gabriel Lessa Marques da Silva*²

Resumo: O presente artigo investiga a teoria do aumento disfarçado de vencimentos, construída na prática jurisprudencial, sobretudo em razão do artigo 129 da Constituição Bandeirante e das lições doutrinárias de Hely Lopes Meirelles, bem como sua evolução no tempo. Na primeira parte, analisa-se a história dos adicionais temporais no Brasil e a interpretação de sua base de cálculo a partir do conceito de vencimentos de Hely Lopes Meirelles. Destarte, analisa-se a aplicação da teoria do aumento disfarçado, utilizada para identificar o disfarce efetuado pela administração pública de vantagens permanentes ou até mesmo do próprio vencimento, sob o nome de rubricas de gratificações aparentemente precárias e transitórias. Ademais, discute-se a mudança da interpretação do termo "vencimentos" referente ao art. 129 a partir da Emenda Constitucional n. 19 de 1988, e a conseqüente aparente indeterminação decorrente da aplicação da teoria do aumento disfarçado de vencimentos desde então. Além disso, a partir da análise de precedentes jurisprudenciais, examinam-se os critérios para identificar a existência de ajustes remuneratórios disfarçados. Por fim, conclui-se que teoria do aumento disfarçado deixou de se aplicar aos vencimentos devido à vedação ao efeito repique, mas ainda é útil para identificar reajustes ocultos no vencimento base e na remuneração.

Abstract: This article investigates the theory of disguised salary increases, which was developed in jurisprudential practice, mainly based on Article 129 of the *Constituição Bandeirante* and the doctrinal teachings of Hely Lopes Meirelles, as well as its evolution over time. The first part analyzes the history

¹ Bacharel em Direito pela PUC-SP. Pós-graduando em Direito Tributário pelo IBDT. Advogado em São Paulo e Mato Grosso do Sul. E-mail: mpereztoniolli@gmail.com.

² Bacharel em Direito pela PUC-SP, advogado.

of temporary salary increments in Brazil and the interpretation of their calculation basis according to Hely Lopes Meirelles' concept of *vencimentos* (salaries). Thus, the study examines the application of the theory of disguised salary increases, which is used to identify cases in which the public administration conceals permanent benefits—or even the salary itself—under the label of seemingly precarious and temporary bonuses. Furthermore, the article discusses the shift in the interpretation of the term *vencimentos* in Article 129 following Constitutional Amendment No. 19 of 1988, and the resulting apparent indeterminacy arising from the application of the theory of disguised salary increases since then. Furthermore, based on an analysis of judicial precedents, the article examines the criteria for determining the existence of disguised salary adjustments. Finally, it is concluded that the theory of disguised salary increases no longer applies to *vencimentos* due to the prohibition of the *repique* effect but remains useful for identifying hidden adjustments in the base salary and overall compensation.

Palavras chave: Direito Administrativo; Sistema Remuneratório e Benefícios; Servidores Públicos; Teoria da Indeterminação; Norma de remuneração; Adicionais Temporais; Conceito de Vencimentos; Teoria do Aumento Disfarçado de Vencimentos.

Keywords: Administrative Law; Remuneration System and Benefits; Public Servants; Theory of Indeterminacy; Remuneration Rule; Time-Based Allowances; Concept of Earnings; Theory of Disguised Salary Increase.

Sumário: Introdução. 1 – Breve histórico dos adicionais temporais. 2 – A interpretação do art. 129 da Constituição Bandeirante à luz da obra de Hely Lopes Meirelles e a teoria do aumento disfarçado de vencimentos. 3 – O conceito de “vencimentos” antes e depois da EC n. 19 de 1998. 4 – A aparente indeterminação do conceito de “vencimentos”. 5 – Análise de precedentes e critérios para aplicação da tese do aumento disfarçado. Conclusão. Referências bibliográficas.

INTRODUÇÃO

No presente estudo, pretende-se investigar a teoria do aumento disfarçado de vencimentos, a qual se desenvolveu ao longo do tempo na prática jurisprudencial. Nesse contexto, a referida teoria surgiu, principalmente, a partir da interpretação do artigo 129 da Constituição do Estado de São Paulo, à luz do conceito de vencimentos de Hely Lopes Meirelles, em casos em que era patente a prática do Estado de São Paulo de disfarçar vantagens permanentes

e reajustes de vencimento sob o título de gratificações aparentemente transitórias e decorrentes do trabalho exercido em condições excepcionais (*propter laborem*).

Ademais, empreende-se breve análise da história dos adicionais temporais do Brasil até a sua inserção no art. 129 da atual Constituição Estadual do Estado de São Paulo, a fim de investigar a seu fato gerador, base de cálculo e natureza ao longo do tempo, o que contribui para elucidar sobre quais vantagens os adicionais temporais poderiam incidir anteriormente à Emenda Constitucional n. 19 de 1998.

Destarte, analisa-se também a mudança substancial na base de cálculo dos adicionais temporais a partir da emenda aludida. Assim, perceber-se-á que a alteração promovida pela vedação do efeito repique, a partir da emenda, impossibilitando a incidência de uma vantagem sobre outra, ainda que permanente, conjugada com a manutenção da aplicação da teoria do aumento disfarçado de vencimentos pela jurisprudência, pode gerar uma aparente indeterminação ao interlocutor. Isto é, poderia parecer, à primeira vista, que se manteve depois da emenda, de maneira inconstitucional, a incidência dos adicionais temporais sobre outras vantagens, porém, como visto a seguir, não é o que se verifica malgrado a manutenção do termo “vencimentos” (no plural) frequentemente utilizado conjuntamente com a teoria do aumento disfarçado.

Ademais, a partir da análise de precedentes jurisprudenciais, examinam-se quais devem ser os critérios empregados na identificação de aumentos disfarçados.

Por fim, considerando o contexto histórico, o ordenamento jurídico brasileiro e a própria prática jurisprudencial, conclui-se que a teoria do aumento disfarçado não é mais sobre o disfarce de aumento de vencimentos, em razão da vedação ao efeito repique, porém, como demonstrado a seguir, essa teoria continua sendo útil para identificar e remediar reajustes de vencimento base disfarçados — fato que pode ter implicação a base de cálculo dos adicionais

temporais e outras vantagens —, e pode inclusive ser utilizada para identificar aumentos disfarçados na remuneração, que importa, sobremaneira, para fins de décimo terceiro, terço de férias e teto remuneratório.

1. BREVE HISTÓRICO DOS ADICIONAIS TEMPORAIS

Embora seja difícil precisar a partir de qual lei foram introduzidos, é fato que os adicionais temporais estão, há muito, introjetados no ordenamento jurídico brasileiro. Nesse sentido, sua existência é prévia até a Constituição de 1934, a qual os menciona expressamente art. 23³, das Disposições Transitórias, fazendo referência a decretos de 1931. Vale ressaltar, a propósito, que, embora o enfoque do presente artigo seja tratar do quinquênio e da sexta parte do Estado de São Paulo, adicional temporal é um gênero remuneratório que engloba diversas vantagens (anuênios, biênios, triênios, por exemplo) previstas em diversos Estados e Municípios do Brasil.

Em relação aos servidores públicos da União, o adicional por tempo de serviço já estava previsto nos arts. 145, XI e 146⁴, da Lei n. 1.711 de 1952 (Estatuto dos Funcionários Públicos Civis da União), sendo que o último determina inclusive a sua extensão aos aposentados, fato que muito se assemelha ao conceito de paridade.

³ Art. 23. São mantidas as gratificações adicionais, por tempo de serviço, de que estavam em gozo os funcionários públicos, desde as datas dos decretos do Governo Provisório ns. 19.565, de 6 de Janeiro de 1931 (art. 2º), e 19.582, de 12 do mesmo mez e anno (art. 6º). (BRASIL, 1934)

⁴ Art. 146. Ao funcionário que completar vinte anos de serviço público efetivo, será atribuída uma gratificação igual a 15% (quinze por cento) do respectivo vencimento... (vetado) ... a qual será elevada a 25% (vinte e cinco por cento) quando o tempo de serviço do funcionário fôr do vinte e cinco anos completos. Parágrafo único. Esta gratificação é extensiva aos funcionários, que já se achem aposentados, e tenham completado o respectivo tempo de serviço na atividade. (BRASIL, 1952)

No Estado de São Paulo, a Lei n. 10.261/1968 (Estatuto dos Funcionários Públicos Civis) já previa o quinquênio⁵, o qual incidia sobre o *vencimento* ou *remuneração*, sendo, consoante essa mesma lei, o primeiro referente ao vencimento base mais vantagens (art. 108), e a segunda referente a dois terços do padrão mais as verbas incorporadas (art. 109). Portanto, os termos *vencimento* ou *remuneração* não se referiam aos respectivos conceitos doutrinários consagrados, mas às definições atribuídas pelo estatuto.

Ademais, importante ressaltar a previsão expressa de sua incorporação ao patrimônio funcional do servidor, como sói ocorrer com as vantagens *ex facto temporis* ou *propter laborem facto* consoante a classificação de Hely Lopes (MEIRELLES, 1964, p. 27).

Desse modo, como já era prática corrente na legislação remuneratória dos servidores federais e paulistas a concessão de adicionais temporais, recebeu-se com naturalidade a Constituição do Estado de São Paulo de 1989, que disciplina quinquênios e a sexta parte:

Artigo 129 – Ao servidor público estadual é assegurado o recebimento do adicional por tempo de serviço, concedido no mínimo por quinquênio, e vedada a sua limitação, bem como a sexta parte dos vencimentos integrais, concedida aos vinte anos de efetivo exercício, que se incorporam aos vencimentos para todos os efeitos, observado o disposto no artigo 115, XVI, desta Constituição. (SÃO PAULO, 1989)

Inicialmente, esse regramento estava em boa consonância com o então existente tabelamento remuneratório dos servidores

⁵ Artigo 127 – O funcionário terá direito, após cada período de 5 (cinco) anos, contínuos, ou não, à percepção de adicional por tempo de serviço, calculado à razão de 5% (cinco por cento) sobre o vencimento ou remuneração, a que se incorpora para todos os efeitos. (SÃO PAULO, 1968)

paulistas, que, em síntese, estabelecia enquadramentos gerais pautados principalmente na duração semanal mínima de cada cargo e no grau de escolaridade exigido. Assim, a diferença remuneratória entre servidores de mesmo enquadramento seria devida apenas em razão da situação pessoal temporal de cada um, isto é, quem tinha mais ou menos adicionais temporais. Ademais, com essa antiga sistemática tabular, era singelo o cálculo dos adicionais temporais: bastava aplicar a alíquota sobre o salário legal do servidor - nenhuma exegese era muito exigida.

Todavia, com a crescente introdução de vantagens remuneratórias de diferentes origens e fins, com os mais diversificados fundamentos e requisitos de recebimento, logo a antiga harmonia ruiu. Dentro de uma categoria ou até em um mesmo cargo servidores já se tornara possível uma discrepância de remunerações. E os adicionais temporais perderam, conseqüentemente, sua singeleza aritmética; não por mudança de alíquota, mas por sérias dúvidas sobre qual seria agora a sua concreta base de cálculo.

Desse modo, um holerite que antes tinha duas ou três rubricas de entrada agora podia estar tão recheado de códigos e anotações e “penduricalhos” que saber o que eram então os famigerados vencimentos do servidor se tornou uma complexa tarefa interpretativa.

2. A INTERPRETAÇÃO DO ART. 129 DA CONSTITUIÇÃO BANDEIRANTE À LUZ DA OBRA DE HELY LOPES MEIRELLES E A TEORIA DO AUMENTO DISFARÇADO DE VENCIMENTOS

Nesse contexto foram os administrativistas instados a interpretar, seja na acepção de extrair ou de atribuir sentido, o texto constitucional, notadamente para dizer o que seriam os famigerados “vencimentos” sobre os quais devem ser calculados os adicionais temporais.

Convém anotar que as questões envolvendo servidores públicos no Brasil e, principalmente, os servidores paulistas não é trivial por qualquer prisma. O volume de pessoas, de dinheiro e de interesses envolvidos é enorme – tanto que a quantidade de súmulas sobre temas de servidores públicos é notória.

Esse destaque não é ao acaso, mas para desde já pontuar questão relevante para a apreciação do tema, qual seja, a de que os administrativistas que primeiro se debruçaram com profundidade sobre o tema de remuneração dos servidores públicos e, especialmente, sobre o conceito de vencimentos, estavam diante não de questão meramente acadêmica, intangível, mas, sim, de demandas muito concretas e social, econômica e juridicamente relevantes. Ao que parece, o estudo sobre vencimentos se deu após já crescido todo um cipoal legislativo e judicial acerca do tema.

Isso de modo nenhum descredibiliza a doutrina, contudo, como se está na seara do Direito Administrativo, reconhecido pela sua sistemática esparsa, não codificada, muitas vezes antes positivada do que conceituada, chama a atenção para que se observe se – ou até que ponto – os administrativistas clássicos desenharam uma teoria geral sobre o tema, com fito de que as soluções às questões fossem por esse prisma, analisadas, mesmo que destoassem dos termos das discussões já postas; ou então, se desenvolveram “teorias gerais *ad hoc*”, isto é, a partir de um contexto terminológico já estabelecido previamente, buscaram lapidar os debates com a clareza e assertividade acadêmicas, ordenando um caos sem estar totalmente fora dele.

Reitere-se que as questões de remuneração de servidores públicos paulistas tinham – e ainda têm – considerável peso social e econômico, bem como enchem e encham varas judiciais diuturnamente. Os divergentes e conflitantes interesses que permeiam o assunto – da magistratura, desejosa de clareza conceitual para bem julgar montantes de processos; do Estado, em que não seja condenado a “milhares de aumentos”; de categorias inteiras de servidores

ansiosos por um aumento que entendem justo e adequado “à promessa da lei” - certamente não atemorizam o jurista, imparcial por ofício quase sacerdotal, mas certamente o põe diante de um cenário que direciona sua atenção.

E nesse contexto surge a clareza de Hely Lopes Meirelles, professor, magistrado e advogado e tido com certa tranquilidade como primeiro ordenador do Direito Administrativo brasileiro. Eis sua clássica lição, reproduzida constantemente em julgados até hoje:

“Vencimento, em sentido estrito, é a retribuição pecuniária devida ao funcionário pelo efetivo exercício do cargo, correspondente ao padrão fixado em lei; vencimento, em sentido amplo, é o padrão com as vantagens pecuniárias auferidas pelo servidor, a título de adicional ou gratificação.[...].

Quando o legislador pretende restringir o conceito ao padrão do funcionário emprega o vocábulo no singular – vencimento; quando quer abranger também as vantagens auferidas ao servidor usa o termo no plural – vencimentos. Essa técnica administrativa é encontrada nos estatutos, e foi utilizada no texto constitucional nas várias disposições em que o constituinte aludiu genericamente à retribuição dos agentes públicos.” (MEIRELLES, 1979, p. 439-40)

A distinção conceitual acima entre vencimento (singular) e vencimentos (plural) é refinada e auxiliou e auxilia muito na aferição da natureza jurídica de uma vantagem e na sua inclusão ou não no cômputo dos adicionais temporais.

Isso porque a maior parcela das demandas judiciais de remuneração dos servidores públicos paulistas sempre foi o recálculo dos adicionais temporais, para que incidam sobre todas as parcelas que compõem seus vencimentos - apesar de, como se verá, após a

Emenda Constitucional n. 19/1998, o vencimento (singular) ser o elemento mais importante.

Apesar de parecer, à primeira vista, distinção simples, na prática – e no cenário já estabelecido antes do debruçamento acadêmico sobre o tema –, o enquadramento jurídico das vantagens é por vezes problemática.

A razão é pela multiplicidade de vantagens e as diferentes redações das legislações que as instituem, pecando ora pela falta de técnica, ora insinuando em suas colocações e omissões certa astúcia do legislador.

Sim, muitas vezes o texto legal não permite, de pronto, identificar qual a natureza de uma vantagem, se de vencimento, se remuneratória, indenizatória ou se em qualquer outra classificação do escopo prismático ela se enquadre.

Daí o surgimento de uma teoria deveras prática, a do *aumento disfarçado de vencimentos*. Tal teoria foi criada para esclarecer que algumas vantagens, enquanto parecem, pelo frio texto da lei instituidora, serem específicas e não providas de densidade suficiente para serem enquadradas como componentes dos vencimentos, ou seja, sejam classificadas como gratificações esparsas, precárias quanto à generalidade e ao recebimento, são, em verdade, aumentos efetivos e reais de vencimentos, chamando sobre si a incidência dos adicionais temporais.

Como se verá em detalhes adiante, a catalogação minuciosa da natureza jurídica de cada vantagem é determinante para a aplicação da teoria do aumento disfarçado de vencimentos que, ainda, apesar de ainda aplicada cotidianamente na seara judicial, aparentemente sofreu mutação de escopo em razão de alterações na Constituição Federal.

3. O CONCEITO DE “VENCIMENTOS” ANTES E DEPOIS DA EC N. 19 DE 1998

A Constituição Federal de 1988 originalmente restringiu, em seu art. 37, XIV⁶, a incidência de *acréscimos pecuniários* ou vantagens percebidas pelos servidores sobre acréscimos pecuniários ulteriores, com a ressalva de que os referidos acréscimos fossem recebidos sob o mesmo título ou idêntico fundamento.

Nesse contexto, a ressalva apontada permitia, à época, o cômputo dos adicionais temporais sobre outras vantagens desde que essas não fossem concedidas em razão do tempo de serviço. Isto é, o art. 37, XIV, em sua redação original, vedava a chamada incidência cruzada de quinquênio na sexta parte e vice-versa, pois ambos se tratam de adicionais concedidos em razão do tempo de serviço prestado, mas não poderia vedar a incidência dessas vantagens sobre vantagens concedidas a outro título⁷ (ressalvadas as gratificações de caráter precário, respeitando-se o conceito de *vencimentos*).

Não obstante, a reforma empreendida pela Emenda Constitucional n. 19 de 1998 suprimiu do referido dispositivo a ressalva *sob o mesmo título ou idêntico fundamento* do referido dispositivo⁸. Dessa maneira, a vedação ao efeito repique tornou-se mais abrangente, impedindo a sistemática de incidência anterior dos adicionais temporais, quinquênio e sexta parte.

Diante desse cenário, surgiu a questão sobre qual seria o modo de interpretar o art. 129 da Constituição Estadual de São Paulo após a EC n. 19. Afinal, teria ela revogado totalmente a disposição da constituição estadual sobre os adicionais temporais? Trata-se,

⁶ Art. 37 [...] XIV - os acréscimos pecuniários percebidos por servidor público não serão computados nem acumulados, para fins de concessão de acréscimos ulteriores, sob o mesmo título ou idêntico fundamento; (BRASIL, 1988).

⁷ Importante registrar que havia já quem, nessa época, interpretasse que os quinquênios incidiam somente sobre o vencimento (no singular).

⁸ Art. 37 [...] XIV - os acréscimos pecuniários percebidos por servidor público não serão computados nem acumulados para fins de concessão de acréscimos ulteriores;(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998).

sem dúvida, de questão difícil, mas o fato é que a posição jurisprudencial prevalecte foi de que a EC n. 19 teria derogado o art. 129, de modo que, em vez de vencimentos (no plural), os adicionais temporais deveriam incidir somente sobre o vencimento (no singular).

Esse entendimento está consagrado em diversos precedentes do Egr. TJSP, sendo de se ressaltar os seguintes para fins de exemplificação:

SERVIDORES PÚBLICOS. SEXTA-PARTE. *A Ec nº 19/1998 derogou o art. 129 da Cesp-1989, de modo que a sexta parte adquirida após a vigência daquela Emenda constitucional não pode incidir sobre vencimentos integrais, circunstância que põe à mostra a indispensabilidade da prova da data de aquisição do versado benefício. De toda a sorte, não há direito adquirido a regime jurídico, sendo possível, portanto, a redução ou mesmo a supressão de gratificações ou outras parcelas remuneratórias, desde que preservado o valor nominal da remuneração (Ministro EROS GRAU, STF). A base de incidência da sexta parte, desde a vigência da Ec nº 19/1998, é o vencimento. O problema real remanescente está em dizer que coisa é o vencimento.* Essa dificuldade é tributária da circunstância de que alguns aportes pecuniários, que a lei designa gratificações ou adicionais, constituem, na verdade, reajustes remuneratórios. E, nessa condição, integram o vencimento. [...]

(TJSP; Apelação Cível 0033060-53.2010.8.26.0053; Relator (a): Ricardo Dip; Órgão Julgador: 11ª Câmara de Direito Público; Foro Central – Fazenda Pública/Acidentes – 8ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 19/09/2011; Data de Registro: 22/09/2011)

SERVIDOR MILITAR PAULISTA. QUINQUÊNIOS. – *A base de incidência dos quinquênios (adquirida esta depois da Ec*

19) *é o vencimento básico*. O problema real remanescente está em dizer que coisa é esse vencimento. Essa dificuldade é tributária da circunstância de que alguns aportes pecuniários, que a lei designa gratificações ou adicionais, constituem, na verdade, reajustes remuneratórios. E, nessa condição, integram o vencimento. – Algumas das “gratificações” remuneratórias não constituem vantagem convergente ao vencimento, mas, isto sim, reajustes desse estipêndio. Por isso, não se juntam a ele, senão que inerem nele. Basta ver que são “gratificações” concedidas de modo geral, sem corresponder a atuação singularizada. Provedimento da remessa obrigatória e da apelação para denegar a segurança.

(TJSP; Remessa Necessária Cível 1009084-19.2018.8.26.0053; Relator (a): Ricardo Dip; Órgão Julgador: 11ª Câmara de Direito Público; Foro Central – Fazenda Pública/Acidentes – 10ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 17/04/2020; Data de Registro: 17/04/2020)

Não obstante, embora, conforme o entendimento jurisprudencial predominante, tenha ocorrido a derrogação do art. 129 pela EC n. 19, em diversos precedentes há ainda menção à teoria do aumento disfarçado de *vencimentos*, o que pode gerar dúvida e indeterminação examinada no tópico subsequente. De todo modo, fica claro que ainda persiste a prática administrativa de surrupiar os servidores por meio da introdução de reajustes disfarçados, porém a teoria do aumento disfarçado se aplica ao vencimento (no singular) e não aos vencimentos (no plural).

4. A APARENTE INDETERMINAÇÃO DO CONCEITO DE “VENCIMENTOS”

Como visto previamente, o vocabulário que envolve a discussão sobre adicionais temporais tem sua origem no artigo 129 da Constituição paulista, que emprega o termo *vencimentos*. Esse termo foi classicamente definido por Hely Lopes Meirelles como a soma do vencimento básico com as vantagens permanentes (MEIRELLES, 1993, p. 398).

Contudo, com a promulgação da Emenda Constitucional n. 19 de 1998, ampliando-se a proibição do chamado efeito repique, impediu-se que os adicionais temporais incidissem sobre vantagens permanentes. Nesse sentido, os adicionais temporais previstos na Constituição Bandeirante tiveram sua base de cálculo alterada de *vencimentos* para *vencimento*, a partir de uma interpretação conforme com o novo texto da Constituição a partir da emenda.

Ora, evidentemente, isso não impediu o Estado de São Paulo de continuar a adotar a mesma técnica do aumento disfarçado, porém não em relação aos *vencimentos* (no plural), e sim sobre o *vencimento* (no singular), mascarando aumentos do vencimento base sob a denominação de vantagens ou gratificações.

Dessa forma, ainda que a base de cálculo dos adicionais temporais tenha sido alterada de *vencimentos* para *vencimento*, a jurisprudência manteve o uso da expressão *aumento disfarçado de vencimentos*. Todavia, esse fenômeno gera uma indeterminação de natureza pragmática, mais precisamente conversacional, uma vez que a utilização do termo *vencimentos* no plural para se referir ao conceito de *vencimento* no singular pode causar confusão ao interlocutor. Assim, a referida incerteza só pode ser resolvida pelo conhecimento do contexto histórico — o artigo 129 da Constituição Bandeirante e a teoria do aumento disfarçado de vencimentos — aliado à real intenção do emissor, que pretende, na verdade, referir-se ao conceito singular de *vencimento*.

Conforme Humberto Ávila, esse tipo de indeterminação ocorre quando a falta de clareza não decorre do significado do termo em si, mas da incerteza sobre o que se pretende comunicar em determinado contexto, devido à indefinição da intenção do emissor, caracterizando uma indeterminação conversacional (ÁVILA, 2023, p. 35). Vale dizer, somente a partir do conhecimento do contexto histórico, jurídico e doutrinário em que foi gerada a teoria do aumento disfarçado de vencimentos, e do conhecimento da mudança promovida com a EC n. 19/1998, o interlocutor entenderá que o emissor quando fala em “aumento disfarçado de vencimentos” quer dizer, na verdade, “aumento disfarçado de vencimento”, de modo que este somente utiliza o termo antigo em função da consagração da teoria no paradigma constitucional anterior.

Assim, verifica-se que a persistência do uso do termo *vencimentos* no plural, mesmo após a mudança normativa que passou a considerar apenas o *vencimento* no singular, gerou uma indeterminação pragmática relevante na aplicação da teoria do aumento disfarçado. Essa imprecisão terminológica evidencia a importância do contexto histórico e da intenção comunicacional na interpretação jurídica, especialmente quando se trata da identificação de mecanismos utilizados pela administração pública para contornar limitações constitucionais.

Portanto, a compreensão adequada desse fenômeno exige não apenas uma análise textual, mas também uma abordagem contextual, linguística e pragmática, a fim de garantir maior precisão na aplicação das normas e na construção jurisprudencial.

5. ANÁLISE DE PRECEDENTES E CRITÉRIOS PARA APLICAÇÃO DA TESE DO AUMENTO DISFARÇADO

Como muito destacado acima, as questões remuneratórias de servidores públicos representam considerável volume e têm notável relevância social, econômica e judicial. Não por acaso a mai-

oria das súmulas da Seção de Direito Público do TJSP é sobre a natureza das gratificações. A título de exemplo:

Súmula n. 31-TJSP: As gratificações de caráter genérico, tais como GAP, GTE, GASS, GAM, incorporam-se aos vencimentos, provento e pensões.

Súmulan. 116-TJSP: O abono de permanência do art. 2º, § 5º, da emenda constitucional nº 41/2003 tem caráter específico.

Súmulan. 117-TJSP: O abono da lei complementar nº 881/2000 tem caráter genérico.

A gênese dos enunciados sumulares é basicamente definir a natureza jurídica de uma vantagem para determinar sua inclusão ou não na base de cálculo de outras vantagens, notadamente dos adicionais temporais. Também há julgamentos em IRDR sobre o tema, dentre eles:

Tema 7 – IRDR – Prêmio – Incentivo – Inclusão – Gratificações. Tese firmada: Incidência de 50% do valor pago do Prêmio de Incentivo – Parte fixa – Sobre os [rectius: na base de cálculo dos] adicionais temporais, terço de férias e décimo terceiro salário.

Tema 40 – IRDR – Adicional – Qualificação – Base – Cálculo. Tese Firmada: A base de cálculo do adicional de qualificação deve incidir sobre o vencimento (padrão ou salário-base), incluindo-se os décimos constitucionais incorporados, do cargo exercido pelo servidor.

Como se vê, o julgador lastreia-se em algumas características da vantagem *sub judice* para definir sua inclusão ou não na base dos adicionais temporais. A apreciação destaca dicotomias da natureza prismática das vantagens, dentre elas: se é genérica ou específica; se é incorporada ou não-incorporada; se é remuneratória ou indenizatória; se é permanente ou transitória; *etc.* Vantagens genéricas e remuneratórias detêm a denotar vencimento, vez que pagas sem distinção e em virtude do exercício regular do cargo.

A aplicação da teoria do aumento disfarçado de vencimentos, principalmente após a EC n. 19/98, importa na demonstração de que a real natureza de uma vantagem é de tal modo inseparável do conceito de vencimento que, qualquer que seja a redação legal que a instituiu, inafastável sua inclusão na base de cálculo dos adicionais temporais. Ou seja, deve-se demonstrar que determinada rubrica ou verba, embora denominada de *vantagem*, trata-se, na realidade, de vencimento base.

E isso é de uma praticidade quase romana. Apesar de se entender alterada a essência do conceito de vencimentos e consequentemente o filtro jurídico aplicado a cada vantagem para sua inclusão na base de cálculo dos adicionais temporais, manteve-se o nome da teoria aplicada – já consagrada pela prática –, adaptando-se sua aplicação.

Em verdade, apesar de mais crivo para aplicação da teoria do aumento disfarçado de vencimentos, na prática, não houve grande ruptura, vez que a legislação tende a ser artilosa ou de redação a técnica, gerando sincera confusão quanto ao encaixe de cada uma das infinitas vantagens instituídas diuturnamente para as mais variadas categorias e cargos.

O exemplo do Prêmio de Incentivo (Tema 7 – IRDR) é cristalino: metade da vantagem é paga indistintamente a toda uma categoria, enquanto a outra metade se sujeita ao cumprimento, pelo servidor, de determinadas metas. Assim, a metade fixa é claro au-

mento disfarçado de vencimento(s), vez que é genérica e remuneratória, ao passo que a outra metade não é genérica.

O mesmo ocorre, no Estado de São Paulo, com o Piso Nacional da Educação Básica, previsto constitucionalmente e regulamentado em Lei federal de caráter nacional que determina que o vencimento básico dos professores da educação básica seja igual em todo o país. Embora seja nítido que se trate de reajuste de vencimento básico da categoria, a administração trata-o, equivocadamente, como se fosse verba meramente precária ou transitória.

Assim, foram estabelecidos critérios na jurisprudência, os quais podem ser úteis para descobrir se determinada verba se trata ou não de um aumento disfarçado, tais como se a verba é genérica ou impessoal (e não específica ou pessoal), permanente (não transitória), e que não se trata de verba *propter laborem*.

Todavia, a questão, em cada caso, ao fim e ao cabo, é descobrir se determinada rubrica se enquadra no conceito de vencimento, porque essa é, a partir da EC n. 19, a base de cálculo dos adicionais temporais. Além disso, nada impede que haja outros tipos de aumento disfarçado, como, por exemplo, um aumento disfarçado de remuneração, a fim de surrupiar o décimo terceiro e o terço de férias (verbas cuja base de cálculo é a remuneração), ou então que uma verba remuneratória seja disfarçada de indenizatória, com o fito de elidir o teto remuneratório.

CONCLUSÃO

Diante do contexto histórico, do ordenamento jurídico brasileiro e da prática jurisprudencial, verifica-se que a teoria do aumento disfarçado já não se aplica ao disfarce de aumento dos vencimentos, uma vez que a vedação ao efeito repique impediu essa prática. No entanto, conforme demonstrado ao longo do estudo, essa teoria ainda possui relevância para identificar e corrigir reajustes ocultos no vencimento base, o que pode impactar diretamente a

base de cálculo de adicionais temporais e outras vantagens remuneratórias.

Por fim, a aplicação da teoria do aumento disfarçado não se limita também ao vencimento base, podendo também ser utilizada para detectar aumentos camuflados na remuneração como um todo. Por conseguinte, essa questão é particularmente relevante para fins de cálculo do décimo terceiro salário, do terço de férias e do respeito ao teto remuneratório, garantindo maior transparência e conformidade na estrutura de pagamento dos servidores públicos.

REFERÊNCIAS

- ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria da indeterminação no direito: entre a indeterminação aparente e a determinação latente*. 2 ed. São Paulo: Editora JusPodium, 2023.
- BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF.
- BRASIL. Emenda Constitucional n. 19, de 4 de junho de 1998. Modifica o regime e dispõe sobre princípios e normas da Administração Pública, servidores e agentes políticos, controle de despesas e finanças públicas e custeio de atividades a cargo do Distrito Federal, e dá outras providências. Diário Oficial da União, 15 dez. 1998.
- BRASIL. Lei nº 1.711, de 28 de outubro de 1952. Dispõe sobre o Estatuto dos Funcionários Públicos Cíveis da União. Brasília. DF. Diário Oficial da União, 1952. Acesso em 07.2024.
- MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 18 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1979.
- MEIRELLES, Hely Lopes. *Vencimentos e vantagens dos servidores públicos*. Revista de Direito Administrativo, [S. 10.12660/rda. v 77.1964.25967.l.], v. 77, p. 13–30, Disponível 1964. <https://periodicos.fgv.br/rda/article/view/25967>. Acesso em: 20 dez. 2024.

XII

O termo inicial da prescrição intercorrente nas execuções decorrentes de ações de desapropriação direta

*The initial term of the intercurrent prescription in executions
resulting from direct expropriation lawsuits*

Marcelo Bertozzi De Pinho¹

Resumo: O presente trabalho analisará, com fulcro na legislação vigente e na jurisprudência, sobretudo do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo e do Superior Tribunal de Justiça, um aspecto processual muito importante no âmbito das ações de desapropriação direta: a ocorrência ou inoccorrência da prescrição intercorrente durante a fase executória, ante o não pagamento da denominada “justa indenização”.

Palavras-chave: Desapropriação direta; Prescrição intercorrente; Justa indenização.

Abstract: This paper will analyze, based on current legislation and jurisprudence, especially from the Court of Justice of the State of San Paul and the Superior Court of Justice, a very important procedural aspect in the context of direct expropriation lawsuits: the occurrence or non-occurrence of the statute of limitations during the enforcement phase, due to the non-payment of the so-called “just compensation”.

Keywords: Direct expropriation; Intercurrent prescription; Just compensation.

Sumário: Introdução 1 – O Direito de propriedade e a sua limitação 2 – A desapropriação e o pagamento da justa indenização 3 – A prescrição intercorrente. 4 – A prescrição intercorrente e o processo executório nas ações de desapropriação direta. Conclusões. Referências bibliográficas.

¹ Pós-graduando em Direito de Energia e Aspectos Estratégicos do Setor Elétrico Brasileiro-ESMAFE/PR; Pós-graduado em Direito Administrativo pela PUC/MG; Pós-graduado em Interesses Difusos e Coletivos - Escola Superior do Ministério Público de São Paulo – ESMP/SP; graduado pela Universidade Presbiteriana Mackenzie/SP. Advogado. E-mail: marcelobpinho@gmail.com.

INTRODUÇÃO

O presente trabalho visa estudar, sob o ponto de vista legal e jurisprudencial, o termo inicial da prescrição intercorrente nos processos de execução em sentido amplos decorrentes das ações de desapropriação direta.

É de comum sabença que nas ações de desapropriação, em razão das diversas matérias processuais e de mérito podem ser objeto de discussão pelas partes (como, por exemplo: a adequada definição do valor do imóvel, quais juros são aplicáveis, o pagamento via precatório etc.), somada à costumeira prática Fazenda Pública de interpor uma infinidade de recursos, a sua conclusão costuma ser demasiadamente demorada.

Por conseguinte, apesar de o expropriado ter o seu direito de propriedade tutelado pela Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (“CRFB/88”), que, inclusive, impõe que a perda do direito de propriedade via desapropriação somente se dará após uma indenização prévia, justa e em dinheiro, fato é que tais requisitos dificilmente materializam em tempo razoável no mundo fático.

A demora, neste caso, causa muito mais prejuízos ao expropriado, inclusive porque o Poder Público pode se valer da imissão provisória na posse.

Não sendo suficientes os diversos entraves enfrentados pelos expropriados desde o início dos atos expropriatórios, é comum que a Fazenda Pública apresente teses jurídicas visando o encerramento da desapropriação sem que ocorra o pagamento da chamada justa indenização.

É que ocorre, por exemplo, com a alegação de incidência de prescrição intercorrente na fase executória.

Neste contexto, o presente estudo tem o objetivo responder o seguinte questionamento: a partir de que momento processual é possível se cogitar do início da prescrição intercorrente nas execu-

ções (em sentido amplo) decorrentes das ações de desapropriação direta?

Com base em vasto material legislativo vigente, na jurisprudência e na doutrina, concluir-se-á que a prescrição intercorrente, nos processos de execução (em sentido amplo) decorrentes de desapropriações direta, somente iniciará quando a denominada “justa indenização” restar devidamente paga pelo ente expropriante.

1. O DIREITO DE PROPRIEDADE E A SUA LIMITAÇÃO

A CRFB/88 garante a todas as pessoas, físicas e jurídicas, como direito fundamental, o denominado direito de propriedade. Isso pode ser facilmente extraído, por exemplo, do que consta nas redações legais do art. 5º, *caput*² e inciso XXII³.

Considerado a grande importância dada à propriedade, direito este mencionado em diversos outros trechos da CRFB/88, não é nenhum equívoco afirmar que se trata de um direito importantíssimo no Brasil.

Apesar da grande importância conferida à propriedade pela CRFB/88, fato que é que nenhum dispositivo legal tratou por conceituá-la. O próprio Código Civil (“CC”), ao tratar dos direitos reais, no seu art. 1.228, apenas dispôs que “*o proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha*”.

A dificuldade em se conceituar a propriedade é até mesmo compreensível, principalmente por se tratar de um instituto jurídico dinâmico ao longo dos anos. Não obstante essa dificuldade, diante

² Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes (...).

³ Art. 5º (...) XXII – é garantido o direito de propriedade.

da ausência de uma definição legal, coube à doutrina avançar no tema e ao menos apresentar uma definição.

Neste sentido, por exemplo, mais recentemente, *Cristiano Chaves de Freitas e Nelson Rosenvald* conceituaram a propriedade como “*uma relação jurídica complexa formada entre o titular do bem e a coletividade de pessoas*”.⁴

Em que pese a propriedade tenha proteção constitucional, nem por isso é possível afirmar que se trata de um direito ilimitado.

De fato, o supracitado art. 5º da CRFB/88, além de prever a existência e proteção ao direito de propriedade, em outros dispositivos prevê a possibilidade desse direito ser excepcionado, seja pelo não cumprimento da sua função social⁵, seja para extirpar perigo público iminente⁶, seja, ainda, para fins de desapropriação. Cada um desses temas é detalhado por lei própria no âmbito da legislação infraconstitucional.

A redação do art. 5º, XXIV, da CRFB/88, reforça o que se afirmou acima, dispondo que “*a lei estabelecerá o procedimento para desapropriação por necessidade ou utilidade pública, ou por interesse social, mediante justa e prévia indenização em dinheiro, ressalvados os casos previstos nesta Constituição*”. É o que se extrai, por exemplo, do Decreto-Lei nº 3.365/41.

Frisa-se que legislar sobre desapropriação, atualmente, é competência exclusiva da União Federal, conforme prescreve o seu inciso II do art. 22.

Como visto, justamente por não se tratar de um direito ilimitado, a propriedade pode ser limitada. Tal limitação ao direito de propriedade, no âmbito do direito administrativo, é dividido pela

⁴ FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. *Curso de Direito Civil: direitos reais*. 16. ed. rev., ampl. e atual. Salvador: Ed. Juspodivm, 2020. P. 278.

⁵ Art. 5º (...) XXIII – a propriedade atenderá a sua função social.

⁶ Art. 5º (...) XXV – no caso de iminente perigo público, a autoridade competente poderá usar de propriedade particular, assegurada ao proprietário indenização ulterior, se houver dano

doutrina em duas modalidades: de um lado, tem-se a limitação restritiva e doutro lado, tem-se a intervenção supressiva.

Objetivamente, enquanto na limitação restritiva, o Estado condiciona ou restringe o uso da propriedade⁷, na limitação supressiva, o Estado transfere para si, coercitivamente, o direito de propriedade.

É justamente no âmbito da limitação supressiva que se localiza a desapropriação.

2. A DESAPROPRIAÇÃO E O PAGAMENTO DA JUSTA INDENIZAÇÃO

Segundo Maria Sylvia Zanella Di Pietro, *“a desapropriação é o procedimento administrativo pelo qual o Poder Público ou seus delegados, mediante prévia declaração de necessidade pública, utilidade pública ou interesse social, impõe ao proprietário a perda de um bem, substituindo-o em seu patrimônio por justa indenização”*⁸.

Trata-se de um modo originário de aquisição de propriedade, regido essencialmente pelo direito público, seja de bem móvel ou imóvel, seja de bem corpóreo ou incorpóreo, fundado essencialmente na supremacia do interesse coletivo sobre o individual.

O ordenamento jurídico vigente prevê diversas modalidades de desapropriação, mas ao presente estudo interessa unicamente a desapropriação direta, fundada na utilidade pública (art. 5º, XXIV, da CRFB/88), regida pelo Decreto-Lei nº 3.365/41.

Destaca-se, por oportuno, que a desapropriação direta não se confunde com a desapropriação indireta, uma vez que nesta última, o Estado não observa o rito devido, com indenização prévia e da

⁷ São exemplos de limitação restritiva: a limitação administrativa, a servidão administrativa, a ocupação temporária, a requisição e o tombamento.

⁸ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 32 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019. P. 194.

declaração. Este tipo de está prevista no art. 35 do Decreto-Lei nº 3.365/41.

Considera-se utilidade pública quando a desapropriação se mostrar necessária para remover um problema inadiável e próximo. O Decreto-Lei nº 3.365/41 elenca, no seu art. 5º, diversas situações fáticas em que se presume a existência de utilidade pública, como, por exemplo, a segurança nacional, a exploração e conservação dos serviços públicos e a defesa do Estado.

Neste contexto de desapropriação direta fundada na utilidade pública, torna-se imprescindível que de a perda do bem seja acompanhada da chamada “justa indenização”.

Considera-se “justa indenização” *“aquela que corresponde real e efetivamente ao valor do bem expropriado, ou seja, aquela cuja importância deixe o expropriado absolutamente indene, sem prejuízo algum em seu patrimônio”*⁹.

Assim, não basta ao expropriante pagar unicamente o valor do bem com todas as suas benfeitorias. Deverá arcar também com o pagamento de lucros cessantes, despesas judiciais, danos emergentes, juros compensatórios, juros moratórios, honorários advocatícios, correção monetária, desmonte e transporte de maquinismos instalados e em funcionamento.

De forma bem objetiva, uma vez reconhecida a necessidade, o Poder Público declarará a utilidade pública, seja via pelo Poder Executivo, seja via Poder Legislativo. Trata-se da denominada fase declaratória.

Na seqüência, inicia-se a fase executória, na qual serão adotadas as devidas providências para a concretização da desapropriação. A fase executória, importante dizer, pode ser administrativa ou

⁹ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 34 ed. rev. e atual. até a Emenda Constitucional 99, de 14.12.2017. São Paulo: Atlas, 2019. P. 935/936.

judicial: no primeiro caso, há acordo entre o proprietário e o Poder Público, enquanto na segunda hipótese, não há consenso.

Frisa-se que o Poder Público encontra a seu dispor o instituto jurídico da imissão provisória na posse (art. 15 do Decreto-Lei nº 3.365/41), transferindo ao expropriado o ônus do tempo do processo.

3. A PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE

A prescrição intercorrente não é uma nova modalidade de prescrição, uma vez que a sua existência é reconhecida desde longa data pela legislação, pela doutrina e pela jurisprudência.

Objetivamente, pode-se dizer que a prescrição intercorrente é o fenômeno que se constata quando, já na fase processual, o autor deixa de praticar atos essenciais para o andamento da execução, de modo que o deu direito de cobrança se extingue. Trata-se, portanto, de um fenômeno processual, que resulta na extinção da execução em razão da inércia do exequente.

Dois diplomas processuais são muito importantes na temática da prescrição intercorrente: a Lei nº 6.830/80 (“Lei de Execuções Fiscais”) e o novo Código de Processo Civil (“CPC”).

Segundo a Lei de Execuções Fiscais, *“se da decisão que ordenar o arquivamento tiver decorrido o prazo prescricional, o juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública, poderá, de ofício, reconhecer a prescrição intercorrente e decretá-la de imediato”* (art. 40, § 4º).

O CPC, por sua vez, na sua redação original, dispunha que *“decorrido o prazo de que trata o § 1º sem manifestação do exequente, começa a correr o prazo de prescrição intercorrente”* (art. 921, § 4º).

Ocorre que, desde 2021, por força da Lei nº 14.191/21, a redação legal foi alterada, passando a prever que *“o termo inicial da prescrição no curso do processo será a ciência da primeira tentativa infrutífera de localização do devedor ou de bens penhoráveis, e*

*será suspensa, por uma única vez, pelo prazo máximo previsto no § 1º deste artigo*¹⁰.

Ainda mais recentemente, o CC, por força da Lei nº 14.382/22, passou a dispor que “*a prescrição intercorrente observará o mesmo prazo de prescrição da pretensão, observadas as causas de impedimento, de suspensão e de interrupção da prescrição prevista neste Código e observado o disposto no art. 921 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015_[Código de Processo Civil]*” (art. 206-A).

A prescrição intercorrente observa o teor da Súmula nº 150 do Supremo Tribunal Federal (“STF”), a qual dispõe que “*prescreve a execução no mesmo prazo de prescrição da ação*”.

Portanto, ante o exposto acima, é possível afirmar que a prescrição intercorrente, por ser legalmente prevista, pode ser arguida pelas partes para fins de extinção do processo de execução.

4. A PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE E O PROCESSO EXECUTÓRIO NAS AÇÕES DE DESAPROPRIAÇÃO DIRETA

Os capítulos acima deixaram claro que o Estado, desde que pautado nos fundamentos previstos na CRFB/88 e na legislação infraconstitucional, pode dar início ao procedimento da desapropriação direta.

Demonstrou-se acima também que é imprescindível à desapropriação direta o consequente pagamento da denominada “justa indenização”.

Também ficou demonstrado acima que as ações de desapropriação costumam levar um tempo muito longo para serem encerradas com o definitivo pagamento, inclusive porque o expropriado tem uma probabilidade enorme de enfrentar a denominada “fila do precatório”.

¹⁰ Art. 921 (...) § 1º Na hipótese do inciso III, o juiz suspenderá a execução pelo prazo de 1 (um) ano, durante o qual se suspenderá a prescrição.

Por fim, demonstrou-se que no âmbito dos processos executórios (sentido amplo) decorrentes de ações de desapropriação direta, diversas teses são apresentadas pela Fazenda Pública visando o não pagamento do montante total reclamado, entre as quais a ocorrência de prescrição intercorrente.

Traçadas as premissas acima, o que se propõe a analisar neste momento é se a prescrição intercorrente efetivamente incide nos processos executórios decorrentes de ações de desapropriação direta, principalmente se a denominada “justa indenização” não for devidamente paga pelo ente expropriante.

Segundo dispõe o Decreto-Lei nº 3.365/41, o pagamento integral da “justa indenização” é requisito imprescindível para a transferência da propriedade objeto da desapropriação ao ente expropriante. Isso pode ser extraído tanto da redação do seu art. 29¹¹, como da dicção legal prevista no seu art. 32¹².

Os dispositivos legais acima estão em total harmonia com o que prescreve, como visto, a CRFB/88, ou seja, que a desapropriação direta somente se concretizará mediante o pagamento da “justa indenização” (art. 5º, XXIV).

Permitir que o Estado desaproprie alguém sem o pagamento da “justa indenização” caracteriza, além de palmar ilegalidade, evidente enriquecimento ilícito do poder público, e, ainda, confisco. Tudo isso ao arrepio dos princípios constitucionais esculpidos no art. 37, *caput*, da Constituição Federal, sobretudo os princípios da legalidade e da moralidade, que regem a Administração Pública.

Nesta toada, se é verdadeiro afirmar que, no âmbito das desapropriações, a transferência da propriedade depende do pagamento da “justa indenização”, também é correto afirmar que a au-

¹¹ Art. 29. Efetuado o pagamento ou a consignação, expedir-se-á, em favor do expropriante, mandado de imissão de posse, valendo a sentença como título hábil para a transcrição no registro de imóveis.

¹² Art. 32. O pagamento do preço será prévio e em dinheiro.

sência de pagamento da “justa indenização” impede o início do prazo da prescrição intercorrente.

Trata-se de entendimento que decorre tanto da CRFB/88, como do Decreto-Lei nº 3.365/41, como já visto acima. Portanto, é correto dizer que o entendimento ora defendido possui fulcro na legislação vigente.

Para além do fundamento legal, que por si só já é apto a vincular o Poder Público, fato é que no âmbito da jurisprudência, sobretudo do Tribunal de Justiça do Estado do São Paulo (TJSP) e do Superior Tribunal de Justiça (STJ), o entendimento dominante acompanha o que está na Lei.

De fato, uma breve pesquisa na jurisprudência do TJSP revela que o tema da prescrição intercorrente no processo de execução (em sentido amplo) no âmbito das desapropriações diretas, é rotineiramente objeto de análise e julgamento.

Segundo o entendimento majoritário no âmbito do TJSP, não há que se falar na incidência de prescrição intercorrente no âmbito dos processos de execução (em sentido amplo) nas desapropriações diretas sem o pagamento da denominada “justa indenização”.

Neste sentido, somente será possível alegar a ocorrência de prescrição intercorrente quando o pagamento da “justa indenização” se mostrar concluído e o expropriado se quedar inerte em recebê-lo, nunca nas situações em que o montante não foi efetivamente pago pelo poder público¹³⁻¹⁴⁻¹⁵⁻¹⁶.

¹³ Agravo de instrumento. Cumprimento de sentença. Desapropriação direta. Prescrição. Insurgência contra decisão que afastou alegação de prescrição intercorrente. Trânsito em julgado da decisão que ocorreu em 2012. Credores que, apesar de apresentarem conta de liquidação, só deram prosseguimento ao feito em 2020. Prazo prescricional que, no entanto, só passa a fluir após o pagamento integral da indenização ao expropriado. Logo, não há de se falar em prescrição da pretensão executória. Precedentes. Recurso desprovido. (TJSP; Agravo de Instrumento 2286020-10.2022.8.26.0000; Relator (a): Alves Braga Junior; Órgão Julgador: 6ª Câmara de Direito Público; Foro Central – Fazenda Pública/Acidentes – 12ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 30/05/2023).

No mesmo sentido, é possível encontrar inúmeros precedentes no âmbito do STJ, os quais apontam que “*em desapropriação direta, o prazo prescricional não tem início enquanto não pago integralmente o preço*”¹⁷⁻¹⁸.

-
- ¹⁴ Agravo de Instrumento – Ação de Desapropriação – Prescrição intercorrente – Impossibilidade – A pretensão executória subsiste enquanto não paga a justa indenização – Decisão que afastou a prescrição mantida – Recurso desprovido. (TJSP; Agravo de Instrumento 2118198-69.2017.8.26.0000; Relator (a): Ana Liarte; Órgão Julgador: 4ª Câmara de Direito Público; Foro de Campinas – 1ª Vara da Fazenda Pública; Data do Julgamento: 25/11/2019)
- ¹⁵ Execução – Desapropriação – Prescrição intercorrente – Descabimento – Pretensão executória que se mantém íntegra enquanto não consumada a desapropriação, com o pagamento da indenização – morte do advogado do exequente, ademais, que implicou a suspensão do feito – Prescrição pronunciada em primeira instância – Decisão cassada. (TJSP; Apelação Cível 0000016-58.1988.8.26.0071; Relator (a): Ricardo Feitosa; Órgão Julgador: 4ª Câmara de Direito Público; Foro de Bauru - 1ª Vara da Fazenda Pública; Data do Julgamento: 19/10/2015)
- ¹⁶ Apelação – Cumprimento de sentença – Desapropriação – Arguição de prescrição em impugnação que foi acolhida – A desapropriação somente se consuma com o pagamento integral da indenização ao expropriado – Sem o pagamento da indenização, não há transcurso de prazo de prescrição intercorrente – Prescrição afastada – Precedentes deste E. Tribunal – Impugnação que, quanto à prescrição, não merecia acolhida – Homologação de cálculos do exequente que não pode ser acolhida nesta esfera recursal, sob pena de supressão de instância – Impugnação que terá de ser analisada, em primeira instância, quanto aos seus demais pontos – Sentença reformada. Recurso adesivo – Majoração da verba honorária sucumbencial – Afastada a prescrição reconhecida pela r. sentença recorrida, não se mantém a fixação dos ônus sucumbenciais tais como impostos – Fixação de sucumbência que terá de ser feita quando do julgamento da Impugnação à luz das demais matérias que não a arguição de prescrição – Recurso prejudicado. Dá-se parcial provimento ao recurso de apelação. Recurso adesivo prejudicado. (TJSP; Apelação Cível 0023204-69.2019.8.26.0564; Relator (a): Maria Fernanda de Toledo Rodovalho; Órgão Julgador: 2ª Câmara de Direito Público; Foro de São Bernardo do Campo - 6ª Vara Cível; Data do Julgamento: 05/07/2021)
- ¹⁷ Processual Civil e Administrativo. Agravo interno no agravo em recuso especial. Ausência de violação ao art. 1.022 do CPC/2015. Desapropriação direta. Prescrição da Pretensão executória não configurada. Ausência de pagamento integral. 1. Não há ofensa ao art. 1.022 do Código de Processo Civil, porque o Tribunal de origem julgou integralmente a lide e solucionou a controvérsia, observando as questões relevantes e imprescindíveis à sua resolução. 2. O acórdão recorrido decidiu em conformidade com a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça de que, em desapropriação direta, o prazo prescricional não tem início enquanto não pago integralmente o preço. Precedentes: REsp 1.387.665/PA, Rel. Ministro Og Fernandes, Segunda Turma, DJe 3.8.2021; REsp 1.661.884/SP, Rel. Ministro

Por fim, o Supremo Tribunal Federal (“STF”) também já teve a oportunidade de analisar a tese jurídica ora exposta. E, seguindo o mesmo racional acima, concluiu que *“se a Fazenda pagou de forma deficiente e insuficiente, deve honrar integralmente o valor do título judicial com o pagamento do saldo remanescente, portanto, inexistente prescrição intercorrente em sede de ação expropriatória em fase de execução, pois a ação de desapropriação só finaliza com a prévia e justa indenização”*¹⁹.

Frisa-se, ainda, que é possível encontrar precedentes afastando alegações de incidência de prescrição intercorrente em execuções (sentido amplo) nas desapropriações diretas diante da ausência de pagamento em diversos outros Tribunais, como é o caso do Tribunal Regional Federal da 3ª Região²⁰ (“TRF3”), o Tribunal de

Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 30.06.2017; AgInt no REsp 1.691.043/RJ, Rel. Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, DJe 15.12.2017 e REsp 961.413/SC, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 8.10.2014 3. Agravo Interno não provido. (STJ – AgInt no AREsp n. 1.742.702/GO, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 11/10/2021, DJe de 4/11/2021.)

¹⁸ Processual Civil. Agravo interno no agravo em recuso especial. Código de Processo Civil de 2015. Aplicabilidade. Execução de título judicial. Desapropriação. Ausência de pagamento de da indenização. Inexistência de prescrição da pretensão executória. Argumentos insuficientes para desconstituir a decisão atacada. Aplicação de multa. Art. 1.021, § 4º, do código de processo civil de 2015. Descabimento. I – Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte na sessão realizada em 09.03.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. In casu, aplica-se o Código de Processo Civil de 2015. II – Enquanto não consumada a desapropriação, o que ocorre com o pagamento da indenização, não ocorre a prescrição da pretensão executória. III – Não apresentação de argumentos suficientes para desconstituir a decisão recorrida. IV – Em regra, descabe a imposição da multa prevista no art. 1.021, § 4º, do Código de Processo Civil de 2015 em razão do mero desprovimento do Agravo Interno em votação unânime, sendo necessária a configuração da manifesta inadmissibilidade ou improcedência do recurso a autorizar sua aplicação, o que não ocorreu no caso. V – Agravo Interno improvido. (STJ – AgInt no REsp n. 1.691.043/RJ, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 12/12/2017, DJe de 15/12/2017.)

¹⁹ (STF – ARE 1077757 / SP – São Paulo, Relator(a): Min. Alexandre de Moraes, Julgamento: 30/05/2018, Publicação: 06/06/2018)

²⁰ Direito Administrativo. Agravo de instrumento. Ação de desapropriação. Pretensão da expropriante pelo reconhecimento da prescrição intercorrente na espécie.

Justiça do Estado de Minas Gerais²¹ (“TJMG”) e o Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul²² (“TJRS”).

Alegação de que transcorreram mais de vinte anos entre a remessa do feito ao arquivo pela não instauração do cumprimento de sentença e o momento em que se formulou o requerimento pela prescrição intercorrente. DESCABIMENTO. Desapropriação que apenas se consuma com o pagamento integral da indenização. Doutrina. Jurisprudência. Agravo de instrumento desprovido. 1. A questão que se coloca nos autos do presente agravo de instrumento é a de se saber se o juízo de primeiro grau deveria ou não ter reconhecido a ocorrência de prescrição intercorrente pela não instauração do cumprimento de sentença, pelos expropriados, que possibilitaria o recebimento da indenização a que fazem jus, após mais de 20 (vinte) anos desde a remessa do feito ao arquivo. 2. Após o ajuizamento da ação de desapropriação, o que se teve, em termos práticos, foi a interrupção da prescrição, pois o lustro prescricional é interrompido por qualquer ato inequívoco, ainda que extrajudicial, que importe reconhecimento do direito pelo devedor (art. 172, inc. IV, do CC/1916 e art. 202, inc. V, do CC/2002). Uma vez que a ação tenha sido proposta, mesmo considerando o grande lapso temporal em que o feito permaneceu no arquivo, não haveria que se cogitar da prescrição, porquanto a desapropriação somente se aperfeiçoa com o pagamento integral do preço pelo Poder Público, o que não ocorreu no caso em tela. 3. Por outras palavras, não se há de falar em prescrição de exigir valores decorrentes de dívidas de desapropriação, dado que ao Estado (lato sensu) é que cumpre a diligência de depositar o preço fixado judicialmente. Não é o decreto que declara de utilidade pública o imóvel expropriado e nem o eventual registro da transferência do imóvel no Registro de Imóveis que permitem a consumação da desapropriação. Apenas o pagamento integral do preço é que tem esse efeito. Precedentes do E. STF e do C. STJ. Doutrina. No caso concreto, o pagamento integral da justa indenização ainda não ocorreu, visto que não houve o cumprimento de sentença, fato alegado pela própria expropriante. Em sendo assim, não se poderia falar na concretização da desapropriação, e tampouco na possibilidade de prescrição da pretensão executória da expropriada ou de prescrição intercorrente, pelo que se deve manter a decisão recorrida. 4. Agravo de instrumento a que se nega provimento. (TRF 3ª Região, 1ª Turma, AI - Agravo de instrumento - 5022899-18.2019.4.03.0000, Rel. Desembargador Federal Wilson Zauhy Filho, julgado em 16/10/2020)

²¹ Embargos de declaração. Novo julgamento. Autos devolvidos pelo STJ. Cumprimento de sentença. Desapropriação. Ausência pagamento indenização. Prescrição. Não ocorrência. Embargos acolhidos com efeitos infringentes. Constatada a existência de um dos vícios elencados no art. 1.022 do Código de Processo Civil ou erro material no acórdão, os embargos devem ser acolhidos para sanar a irregularidade.

“Na desapropriação, enquanto não efetuado o pagamento da justa indenização, que corresponde ao valor determinado na decisão, a sentença permanece sob condição suspensiva, não ocorrendo qualquer tipo de prescrição.” (TJMG – Apelação Cível 1.0105.08.262243-9/001, Relator(a): Des.(a) Dárcio Lopardi Mendes, 4ª Câmara Civil, julgamento em 06/08/2009, publicação da súmula em 18/08/2009). (TJMG - Embargos de Declaração - Cv 1.0000.20.021160-5/002,

Destaca-se, por fim, que o entendimento ora defendido também encontra fundamento na doutrina pátria.

Com efeito, segundo *Celso Antonio Bandeira de Mello* “o Poder Público só adquirirá o bem e o particular só o perderá com o pagamento da indenização”²³. *Nelson Rosenvald e Cristiano Chaves de Farias* também defendem que “a consumação do processo expropriatório dá-se com o pagamento da indenização, por acordo administrativo ou processo judicial, gerando a transferência do bem”²⁴.

Logo, pode-se afirmar que o entendimento ora defendido possui base legal, doutrinária e jurisprudencial.

Relator(a): Des.(a) Belizário de Lacerda, 7ª Câmara Civil, julgamento em 28/09/2021)

²² Apelação Cível. Cumprimento de sentença em ação de desapropriação direta. Pagamento integral da indenização não efetuado pelo expropriante. Desapropriação não consumada. Pretensão executória do expropriado. Prazo prescricional não iniciado. Condição suspensiva. Jurisprudência do STJ e do STF. Prescrição afastada. 1. Deve ser observado o entendimento já manifestado pelo Supremo Tribunal Federal e, também, pelo Superior Tribunal de Justiça no sentido de que, enquanto não efetuado o pagamento integral do justo preço do imóvel expropriado, fixado em sentença com trânsito em julgado, a desapropriação não se consuma, de modo que inexistente razão para iniciar-se o prazo prescricional para o expropriado exigir o pagamento da indenização (REsp 961.413/SC, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda turma, DJe 08/10/2014 e RE nº 93077/MT, Rel. Min. Soares Munoz, Di 20.03.81). 2. Com efeito, na desapropriação direta, enquanto não se der o pagamento ou a consignação do valor integral da indenização, a sentença expropriatória está sob condição suspensiva, não correndo, pois, a prescrição. Inteligência dos artigos 5º, incs. XXIV e LIV, da Constituição Federal de 1988, 29 do Decreto-Lei 3.365/1941 e 199, I, do Código Civil de 2002. 3. Cumprimento de sentença extinto na origem com fundamento na prescrição quinquenal (1º do Decreto n. 20.910/1932). Apelação provida. (Apelação Cível, Nº 50217161120208210010, Quarta Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Eduardo Uhlein, Julgado em: 05-08-2021)

²³ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 34 ed. rev. e atual. até a Emenda Constitucional 99, de 14.12.2017. São Paulo: Atlas, 2019. P. 940.

²⁴ FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. *Curso de Direito Civil: direitos reais*. 16. ed. rev., ampl. e atual. Salvador: Ed. Juspodivm, 2020. P. 558.

CONCLUSÕES

Por meio do presente estudo, buscou-se, primeiramente, estabelecer premissas gerais do direito constitucional de propriedade, assim como a viabilidade constitucional do referido direito sofrer limitações por parte do Estado.

Tais limitações, como visto, podem ser parciais ou totais.

Adiante, em um segundo momento, discorreu-se sobre o instituto jurídico da desapropriação, tanto à luz da CRFB/88, como à luz da legislação infraconstitucional. Com isso, foi possível estabelecer o que é a denominada “justa indenização”.

Sequencialmente, adentrou-se ainda mais no objeto central estudado no presente texto, analisando-se o fenômeno processual da prescrição intercorrente, sobretudo a sua caracterização de um modo geral.

Por fim, ficou comprovado, à luz da lei, da doutrina e da jurisprudência, que a prescrição intercorrente não se inicia no processo de execução (em sentido amplo) decorrente de uma ação de desapropriação direta enquanto o expropriado não receber a “justa indenização”.

REFERÊNCIAS

- FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. *Curso de direito civil: direitos reais*. 16. ed. rev., ampl. e atual. Salvador: Ed. Juspodivm, 2020.
- DIDIER JR., Fredie. *Curso de direito processual civil*. v. 5. com Paula Sarno Braga et al. 14. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: JusPodivm, 2024.
- DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 32 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019.
- DONIZETTI, Elpídio. *Curso didático de direito processual civil*. 20. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2017.
- HARADA, Kiyoshi. *Desapropriação: doutrina e prática*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2012.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 34 ed. rev. e atual. até a Emenda Constitucional 99, de 14.12.2017. São Paulo: Atlas, 2019.
- OLIVEIRA, Rafael Carvalho Rezende. *Curso de direito administrativo*. 8 ed. Rio de Janeiro: Método, 2021.

SALLES, José Carlos de Moraes. *A desapropriação à luz da doutrina e da jurisprudência*. 5. ed. rev., atual e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2006.

XIII

Parlamentarismo: Organização do Poder Governamental e solução de crises¹

Parliamentarism: Organization of Government Power and crisis resolution

Francisco Pedro Jucá²

Resumo: O artigo discute a possibilidade de substituir o modelo de governo presidencialista no Brasil pelo parlamentarismo ou semipresidencialismo, com o objetivo de aprimorar a capacidade do país de lidar com crises políticas e econômicas, argumentando que o sistema presidencialista, em que o presidente acumula as funções de chefe de Estado e de governo, podendo levar a impasses e dificuldades de governabilidade, especialmente em momentos de crise. Em contraste, o parlamentarismo, em que o primeiro-ministro é o chefe de governo e o Parlamento tem um papel central na tomada de decisões, oferece maior flexibilidade e capacidade de resposta. O semipresidencialismo, um sistema híbrido que combina elementos do presidencialismo e do parlamentarismo, também é apresentado como uma alternativa viável. O artigo também aborda a importância da representatividade e da participação da sociedade civil no processo político, bem como a necessidade de reformar o sistema eleitoral e partidário para fortalecer a democracia no país, defendendo a adoção de um modelo de parlamentarismo adaptado à realidade brasileira, com um sistema eleitoral misto que combine representação distrital e proporcional, e um sistema de

¹ Originalmente publicado no Livro: *Parlamentarismo – Realidade ou Utopia?*, coord. Ives Gandra da Silva Martins, FEComércio/SP, páginas 201/226, (2016)

² Juiz do Trabalho Titular da 14ªVT/SP. Mestre, Doutor em Direito Privado pela PUC/SP e Direito do Estado pela USP. Livre-Docente em Direito Financeiro pela USP. Pós-doutorado na Universidade de Salamanca – Espanha. Pós-doutorado na Universidade Nacional de Córdoba – Argentina. Professor Titular de Direito Constitucional da Faculdade Autônoma de Direito de São Paulo – FADISP, do Corpo Permanente do Programa de Pós-Graduação Stricto Senso (Mestrado e Doutorado). Preside à Academia Paulista de Letras Jurídicas – APLJ, Cadeira 7, Patrono Sampaio Dória. Da Academia Paulista de Magistrados. Sociedade Paulista de Direito Financeiro e da Asociación Hispanobrasileña de Derecho Comparado. Associação Brasileira dos Constitucionalistas Brasileiros – Instituto Pimenta Bueno. Instituto Brasileiro de Direito Constitucional e Associação Internacional dos Constitucionalistas. Presidente da Sociedade Brasileira de Direito Financeiro.

governo que promova a colaboração entre os poderes Executivo e Legislativo. Além disso, ressalta a importância de garantir a transparência e a responsabilidade na gestão pública, bem como de fortalecer os mecanismos de controle e fiscalização, propondo uma reflexão sobre a necessidade de aprimorar o sistema político brasileiro, buscando alternativas que permitam ao país enfrentar os desafios do século XXI de forma mais eficaz e democrática.

Palavras-chave: Parlamentarismo. Presidencialismo. Sistema de governo. Reforma política. Democracia. Constituição.

Abstract: *The article discusses the possibility of replacing the presidential model of government in Brazil with parliamentarism or semi-presidentialism, with the aim of improving the country's ability to deal with political and economic crises, arguing that the presidential system, in which the president accumulates the functions of head of state and government, can lead to deadlocks and difficulties in governance, especially in times of crisis. In contrast, parliamentarism, in which the prime minister is the head of government and Parliament plays a central role in decision-making, offers greater flexibility and responsiveness. Semi-presidentialism, a hybrid system that combines elements of presidentialism and parliamentarism, is also presented as a viable alternative. The article also addresses the importance of representativeness and civil society participation in the political process, as well as the need to reform the electoral and party system to strengthen democracy in the country, advocating the adoption of a parliamentarism model adapted to the Brazilian reality, with a mixed electoral system that combines district and proportional representation, and a government system that promotes collaboration between the Executive and Legislative branches. Furthermore, it emphasizes the importance of ensuring transparency and accountability in public management, as well as strengthening control and oversight mechanisms, proposing a reflection on the need to improve the Brazilian political system, seeking alternatives that allow the country to face the challenges of the 21st century more effectively and democratically.*

Keywords: *Parliamentarism. Presidentialism. System of government. Political reform. Democracy. Constitution.*

Sumário: Introdução 1 – Questões prévias (algumas) 2 – A Sociedade, o Estado e o Direito – O disponível e o necessário 3 – Parlamentarismo e Presidencialismo. Algumas considerações: 4 – Conclusão – Bibliografia

INTRODUÇÃO

Diante da crise (grave) que o país enfrenta nestes dias angustiantes, retorna à discussão a hipótese de alteração do modelo de governo presidencialista, com referência ao Parlamentarismo ou

Semipresidencialismo, este último, termo cunhado por Maurice Duverger ao tempo da Constituição francesa de 1958, principalmente orbitando na concepção gaullista como solução à questão argelina.

Com efeito, de certa forma e à francesa, a solução construída à época solucionou o problema, respondeu à necessidade posta, e, apenas para registro, poucas e secundárias são as alterações feitas até nossos dias, maiores apenas em relação àquilo que concerne às normas constitutivas da Comunidade Europeia.

É possível algum paralelismo.

Tem-se hoje crise de gravidade que produz efeitos em dois níveis fundamentais da organização social: econômico e político. O arsenal constitucional disponível não oferece, e a experiência concreta o mostra, mecanismo de solução eficaz, gerando, ainda mesmo que transitoriamente, traumas sociais e políticos consideráveis que, ao fim e ao cabo, geram instabilidade e conflito latente. Cabe, portanto, enfrentar o desafio de construir ou renovar ferramental constitucional com vistas a tratar, com maior eficiência, quadros e circunstâncias de natureza semelhante, inclusive cabendo destacar a necessidade deste instrumental para situações semelhantes, cuja ocorrência, manda a prudência, não se exclua a possibilidade, até porque a conflitividade é inerente à convivência e os desencontros são da natureza do processo social.

Parte-se do pressuposto que o que denominamos de modelo de organização governativa não é entre nós cláusula pétreia, nem explícita nem implícita, eis que o art. 60 da CF delimita república, mandatos transitórios e eleições periódicas, além da separação de poderes e direitos fundamentais. É forçoso constatar que nenhum destes elementos é vulnerado pela alteração, e ainda crê-se, mesmo implicitamente, que nada os obsta, eis que os princípios da democracia, república e estado de direito restam íntegros.

Assim, tem-se a convicção de que a alteração pode ser feita via emenda constitucional, obedecido ao processo legislativo pertinente.

1. QUESTÕES PRÉVIAS (ALGUMAS)

O exame do tema, tal como se o propõe, torna obrigatório o levante (pelo menos) de algumas questões prévias, assim se as considerando porque pertinentes a aspectos que servem de pressupostos a se considerar para a formulação de uma resposta útil à discussão da matéria.

É importante referir que tais questões estão na chamada zona gris entre o Direito e a Política, tão bem identificado por Jorge Xifra-de-Heras³ em estudo relativo à teoria da constituição, onde não se pode identificar com precisão onde está cada uma, onde um termina e o outro começa:

La denominación “Derecho Político”, generalizada desde mediados Del siglo pasado, expresa La simbiosis que, em La realidad social, se produce entre El orden jurídico y La actividad política. Aunque conceptualmente distintos, Derecho y Política son conceptos inseparables. Para su comprensión es necesaria una visión de conjunto que abarque a uno y a otra.

Temos que é exatamente o elemento de conexão em que interativamente ambos encontram nutrição recíproca, comutando os conteúdos político e jurídico.

O citado autor, de forma esclarecedora disserta:

El Derecho se manifiesta como un orden normativo e imperativo de relaciones sociales. El factor central de la Política es, em cambio, el poder. El Derecho pertenece AL mundo de las relaciones, mientras que la Política se sitúa em el de las decisiones. Aquél responde a un esquema de reglas rígidas y generales; ésta, a las exigencias de la oportunidad. No obs-

³ Jorge Xifra-de-Heras, R. Inf. Legisl. Brasília a. 20 n. 80 out./dez. 1983.

tante, em los dominios del Derecho concurren factores imperativos e ideológicos, y esto lo aproxima de la Política. Y, AL mismo tiempo, La actividad política desarrolla una labor creadora de normas, y esto La próxima al Derecho.

Sob este ponto de vista, podemos entender que a Constituição é o instrumento jurídico explicitador e formalizador do pacto político organizador da sociedade e, por isto mesmo, é o instrumento e ferramenta adequada e própria a solucionar os problemas surgentes, tudo sempre em conformidade com o pactuado.

É sabido que o direito tem caráter de historicidade, corresponde às circunstâncias históricas da sociedade e às necessidades postas, ao que é problematizado no tempo e para o que a sociedade tem a capacidade de responder. Forçoso é considerar, ainda, que em todo este contexto, há no direito um conteúdo ético fundante, lastreado nos valores (estes absolutos) representados pela cultura vigente.

Assim considerada e posta, a ideia de Constituição se forma voltada especificamente para a dimensão da organização político governativa da sociedade, porque este era o problema posto a época, em que, superado o absolutismo, constroem-se as formulações de desconcentração e repartição de poderes e funções com o fito de assim impedir o poder absoluto e estabelecer padrões de limitação e controle do exercício dele, remetendo a migração do poder político soberano para a sociedade e à cidadania. Exatamente em razão disto nasce como Direito Político, sofrendo a mutação decorrente da evolução da sociedade, onde novas necessidades organizacionais surgem e novas soluções são concebidas, como por exemplo, a idade do Constitucionalismo Social, com o estabelecimento de estatuto constitucional para os fatores de produção, capital e trabalho, o que significou o reconhecimento de caráter de politicidade ao poder econômico e às relações dele derivadas.

O postulado fundamental de nossos dias é a concepção do Estado de Direito Democrático, no Brasil estabelecido na Constituição, em seu art. 1º. Portanto, todas as formulações hão de estar submetidas à democracia e ao direito, bem como, norteadas pelo valor do justo e dotadas de conteúdo democrático.

Destarte, qualquer formulação que seja feita há de jungir-se a tais parâmetros e conteúdos, conforme e através do direito e seus postulados, e com conteúdo democrático nítido, reconhecendo a soberania cidadã e do povo.

A propósito, Jorge Miranda⁴ observa:

A menção da democracia na Constituição incorpora uma regra prescritiva, não uma regra negativa ou proibitiva. Obriga a que na expressão e na organização políticas se observem regras inerentes a uma ordem constitucional democrática, obriga a que se siga o “método democrático” de ação política, e não qualquer método assente na subversão ou na violência. Daí, no tocante aos partidos, os princípios da transparência, da organização e da gestão democráticas e da participação de todos os seus membros.

Nesta ótica, entende-se que a formulação dos modelos governativos é de época anterior, tomando por referência parâmetros que já não correspondem à atualidade, especialmente por não considerarem os elementos constitutivos dos nossos dias, do que é exemplo a sociedade de massas e dos grandes números; a alteração do perfil estatal, a alteração do conteúdo de soberania estatal com as blocagens regionais e suas normas supranacionais e jurisdição também supranacional; o surgimento de novas categorias como o consumidor, o mercado, as grandes corporações, a interdependên-

⁴ Formas e Sistemas de Governo, ed. Forense, RJ, 2007, p. 35

cia de interesses e necessidades, a quebra definitiva e fundamental dos ideais de autarquia e a autossuficiência.

Resulta deste quadro complexo sumariamente aventado, que é sensível, a nosso ver, a superação de modelos, todos, indistintamente, porquanto apresentam insuficiências. Ilustra-se. Se o Presidencialismo apresenta problemas, como se vê na América Latina, também o Parlamentarismo dá sinais inquietantes, do que são exemplos eloquentes os casos recentes da Espanha e da Bélgica e as dificuldades de formar governo.

Podemos construir uma hipótese provisória de que a adoção pura e simples de um modelo tradicional existente não será suficiente, quando muito mudarão os problemas, simplesmente. Assim, não se pode cogitar da solução mágica do Parlamentarismo, Semi-presidencialismo ou Presidencialismo. Há de ir-se para águas mais profundas, o que significa considerar a necessidade de ajustes e adaptações dos modelos à realidade do nosso tempo.

É ponto importante a considerar o que se pode generalizar como “*crise de representatividade*”. Está claro e evidente que os instrumentos e mecanismos de representação existentes, tanto no âmbito político como do social, dão sinais patentes de exaustão e progressivamente são considerados por parcelas cada vez maiores da sociedade como “pouco ou quase nada representativos”. Esta crise compromete substancialmente a manutenção estável de pacto político e de consequente ação governamental. Isto sugere que a democracia e seus instrumentos precisam urgentemente ser revisitados, e a discussão sobre o tema organização governativa pressupõe e obriga a esta revisita.

Outro aspecto a observar é que se deve considerar como governo a ação sistêmica e integrada de todas as ações pertinentes às finalidades e objetivos estatais, suas estruturas operacionais de exercício, seus agentes e seu regime jurídico. Portanto, tem-se que é forçoso considerar como sistema o que a doutrina e a tradição de-

nominam de três poderes, vez que a função de governo envolve os três, consideradas, é claro, suas funções e finalidades próprias.

Esta revisita, portanto, implica em rever o modelo de organização governativa no seu conjunto, envolvendo a separação dos poderes e a relação necessária entre eles (harmonia e independência), com o obrigatório redesenho do sistema de freios e contrapesos, fundamental para a limitação e controle democrático do exercício do poder. Envolve o reexame das atribuições e configurações dos Poderes e perpassa em reexame do processo decisório e de sua formulação, bem como em reconcepção do conteúdo de definições e conceitos, especialmente de caráter ideológico inafastável, é verdade, mas, limitado ao máximo, porque as estruturas são gerais e pertencem a todos, donde não podem ser nem tendenciosas, nem excludentes e, antes integradoras, do que divisoras, voltadas para a sociedade no seu conjunto.

Examinar, portanto, o que denominamos (algo atrevidamente) de Modelo de Governo, como ordenação estrutural e sistêmica, pressupõe a consideração dos fatores gerais da sociedade, suas características, circunstâncias históricas, possibilidades reais e preservação absoluta dos valores fundantes da ordem constitucional estabelecida. Acresce-se a isto, a necessidade de ter claro que o Direito não é instrumento mágico capaz de superar todos os problemas, prever todas as situações, antes, é de se tê-lo como instrumento hábil e útil para a solução concreta de problemas a partir dos fundamentos axiológicos dos quais se nutre.

2. A SOCIEDADE, O ESTADO E O DIREITO – O DISPONÍVEL E O NECESSÁRIO

Todo o arcabouço da construção conceitual sociopolítica que se utiliza, ainda hoje, para a formulação de todas as estruturas e organizações, tem como ponto de partida, implícita ou explicitamente, o conceito de classe basicamente fundado na concepção

marxista, que é binária, dualista, pressupondo antagonismo absoluto e explicitando, aí, a dialeticidade, que pelo conflito dará nascimento à síntese.

O grande traço de insuficiência que se constata é a estaticidade. Toda a concepção pressupõe que a inserção classista é permanente (estática), somente alterada pela ruptura revolucionária com a substituição de classes. Sua falha está em desconsiderar os movimentos sociais, a mobilidade horizontal e vertical, ignorando a dinâmica inerente à sociedade que é coisa viva e, em consequência, as relações que se estabelecem que são dinâmicas e, como tal, mutáveis, ajustando-se às circunstâncias.

Ao lado disso, resta a herança, ainda que no inconsciente, da relação de infra/superestrutura, em que a primeira determina de forma absoluta a segunda. Portanto, conforme se estabelece o modo de produção controlado por uma classe (possuidores), espoliando os segundos (despossuídos) e estabelecendo uma relação de dominação, é que se constroem a ideologia, os valores, o direito e a organização política.

Os dois aspectos comportam reparos, quando nada porque tais concepções datam do século XIX, a partir de um momento histórico e, portanto, de uma realidade e de uma época. A sociedade e o mundo mudaram radicalmente, daí tais conceitos precisarem tanto de contextualização, sob pena de se tornarem inservíveis por obsolescência.

Primeiro em relação à classe. Já nos anos 50, Georges Burdeau, no monumental Tratado de Ciência Política, observa a superação do conceito de classes sociais fixo (estático), entendendo-as como feixes de interesses e, exatamente em razão desta característica, marcados pela dinamicidade e, portanto, mutáveis. Ora, se os interesses aglutinadores (fatores de identidade e coesão) mudam, a estruturação e composição igualmente mudam. O fenômeno acentua-se na sociedade contemporânea, marcadamente fragmentária, com infinitas subdivisões e desdobramento de miríades de identi-

dades. Além disto, a dinamicidade dromocrática (revolução do tempo), inerente à sociedade da informação e das redes e teias, com a mitigação sensível da proximidade física, contribui para um novo tipo de dinamicidade ainda não plenamente identificado, que se acentua com a fugacidade das identificações e interesses.

Não comporta dúvida de que todo o conceitual precisa ser revisto.

Tanto mais é assim, que diante do impacto da tecnologia, a terceira revolução traz a cisão marcada entre a detenção e acumulação do capital e a técnica de produção (expertise), o surgimento do capital tecnológico e humano, estabelecendo uma divisão clara entre o controle do capital e sua detenção, e a administração e emprego dele.

Não se pode, neste quadro, delimitar classes fixas e antagonismo permanente e inconciliável. Estes deixaram de existir, eis que superados pelos tempos.

Ainda há a considerar que a relação entre a infra e a supra-estrutura não é de dependência absoluta (determinância), ao contrário, é interativa e dialógica. Há contínua e permanente troca de influências; a maneira de entender a realidade e de conviver com ela influencia na organização da econômica e, esta, na maneira de pensar, não se as podendo conceber como coisas unilateralmente conectadas. A retroalimentação é uma realidade palpável.

Estes elementos se refletem duramente na organização social e, conseqüentemente, na política e no direito.

É neste pano de fundo complexo, mutável, marcado por vicissitudes de uma dinâmica nova e nem sempre claramente percebida, que se vai questionar a representatividade. É fato que precipuamente a política, porém, sem excluir o que chamamos de social.

O ponto nodal da representatividade em todos os níveis precisa ajustar-se a esta realidade gritante que não é alcançada pe-

los modelos tradicionais, pelas práticas e agentes tradicionais, eis que estes se revelam insuficientes e, em consequência, ineficazes.

Até mesmo como complicador, a “*teia*” de representação e diálogo social inclui no processo outros atores: as organizações da sociedade civil que ganham novo perfil e papel, e, exatamente em razão disto, estabelecem diálogo e interação com os atores tradicionais, na exata medida em que trazem à tona feixes de interesses e reflexos destes, peculiares e específicos, incluindo outras referências de percepção e compreensão de mundo e da realidade, e que, por isso mesmo, não podem ser desconsideradas, antes, precisam ser incorporadas ao processo. Esse processo, com tais características, é que pode tornar possível o afloramento ou a construção da necessária identificação entre representantes e representados. A identidade, por sua vez, viabiliza a capacidade de percepção e interpretação das demandas e a cosmovisão entre ambos, o que, conseqüentemente, torna também possível a formulação adequada das postulações e dos interesses, seu perfil e limites que, no entrechoque concorrencial próprio da convivência social, fornece a matéria prima para a elaboração dos consensos predominantes na sociedade, a partir dos quais a organização política vai fazendo permanente arbitramento e gerindo os conflitos, dando curso ao processo de governo efetivamente democrático, consequencial e efetivamente democrático e equilibrado.

O referencial básico da democracia de partidos competitivos, estruturado em padrões ainda do século XIX, dá sinais claros de exaustão e este fenômeno precisa ser considerado. Mesmo a modelagem partidária pós-marxista, repartida entre Partidos de Quadros (Personalidades) e de Massas (Militância), encontra-se superada.

Há que se considerar como problema a enfrentar, a revisita aos instrumentos partidários, cabendo discutir como fazer, harmonizando os quadros dirigentes e a massa militante, ambos indispensáveis porque se complementam antes de se excluir, como antes se pensava.

A legitimação representativa precisa acontecer como capacidade de aglutinar e interpretar a formulação dos interesses, bem como de defendê-los e sustentá-los na disputa natural com os outros, como antes demonstrado, tendo, ainda como requisito essencial, a incorporação includente de segmentos sociais articulados em estruturas e organizações da sociedade não diretamente vinculadas ao Estado, mas, nem por isto, excluídas do processo político, aprofundando, assim, a democracia participativa no processo decisório, essencial para o funcionamento do sistema, como se o entende.

Assim, o diálogo das representatividades vai se desenrolar na busca da construção de consensos democráticos estabelecidos a partir dos pontos convergentes dentro da pluralidade natural, legitimando-se a liderança e direcionalidade na habilidade e capacidade de identificação, interpretação e formulação destes pontos, e a elaboração do perfil das demandas dos segmentos e das respostas necessárias a atendê-las.

A base de formação dos partidos deve estar aí. E, como observou Jorge Miranda, o conteúdo democrático há de impor à organização, a existência e efetividade de mecanismos e instrumentos para a efetiva participação da militância no processo decisório dos Partidos.

O segundo ponto que se pretende destacar diz respeito ao processo eleitoral.

O postulado que se estabeleceu, qual seja a consolidação das concepções partidárias, Quadros/Massa, é a de que haja real oportunidade para que ambos se integrem na formação dos corpos estatais preenchidos pela via da escolha popular, impondo-se assim, a mescla entre bases e critérios eleitorais, daí a pertinência de se considerar as hipóteses do voto distrital misto que, a nosso ver, pode atender a necessidade de quadros e massas, equilibrando o sistema.

Considerados estes dois aspectos, temos que a revisão do modelo governativo, tal como se cogita, pressupõe ajuste partidário e eleitoral, onde está a base da formulação, que ao final se vai pro-

por, centrando a atenção no empenho da consolidação das identificações representativas, as quais podem oferecer a legitimação necessária ao processo político em toda a sua extensão.

Cogitar, pura e simplesmente, da alteração ou revisão de um modelo de organização de governo quase que concentrado em uma das estruturas de exercício do poder político, no caso, o Poder Executivo, desconsiderando os aspectos aduzidos, é reflexão parcial e incompleta, condenada às dificuldades e insuficiências, que antes muda os problemas do que os soluciona.

É interessante trazer-se o conceito gramsciano de crise: momento em que o novo não consegue nascer (eclodir) e o velho não consegue morrer (consolidando a sua superação). Temos em vista exatamente esta formulação, o novo, que vem a ser a revisita e a reconstrução de modelo compatível com as necessidades e desafios contemporâneos, que está como que bloqueado ou, no mínimo, obstado pela consolidação da superação do antigo e que claramente já não responde ao que se precisa.

Toma-se como base e ponto de partida, a experiência histórica consolidada na organização estatal (tradicional) da separação tripartida de poderes, acerca da qual o jurista André Ramos Tavares⁵ observa com absoluta propriedade:

Aquilo que corretamente se designa como “separação dos poderes estatais” é, no fundo, como bem adverte Karl Loewewinstein, uma distribuição de determinadas funções a diferentes órgãos do Estado.

A repartição ou distribuição de funções, atividades e competências dos órgãos, e a formação das estruturas normativas constitucionais para organização do aparato, cerne da constituição política, têm

⁵ In A superação da doutrina tripartite dos Poderes do Estado, em Doutrinas Essenciais. *Direito Constitucional*, vol. IV, Org. Clèmerson Merlin Clève e Luis Roberto Barroso, RT, SP, 2011

como referência o equilíbrio, a limitação recíproca e o controle exercido entre as funções, estruturas e órgãos, de forma a preservar os direitos fundamentais e os objetivos e finalidades buscadas pela organização política da sociedade na forma de Estado, excluindo a indesejável exacerbação ou preeminência esmagadora de qualquer deles.

Em nossos dias, consideradas a multiplicidade e variedade de demandas e de interesses, e a complexidade das relações e das organizações, é essencial incorporar o que entendemos ser a funcionalidade do Estado e do Governo no processo da sociedade e na organização dela, orientando todo o seu funcionamento no sentido de atingir objetivos claros e definidos, principalmente em tempo útil, qual seja o de serem percebidas as ações e, mais do que isto, sentidos os resultados concretos, que é o que, em nosso ver, consolida a legitimação política do sistema fundado na aceitação e na concordância, inerente ao pacto essencial entre governantes e governados, garantidor maior do conteúdo democrático desejado.

É preciso também destacar que esta legitimação pressupõe a coerência e conexão firmes entre o discurso, a ação e o resultado, seguindo a sequência da interpretação/convencimento, formulação/execução e alcance dos objetivos propostos e pactuados. A sede ou núcleo central do que chamamos de bom governo, sobre o qual mais adiante se vai esclarecer, está na capacidade de formular e cumprir pactos com eficiência e eficácia, obtendo os resultados preconizados, finalidade última e essencial, justificadora da existência e razão de ser da organização política, daí porque sustentamos a existência clara e definida de um direito fundamental ao Bom Governo.

A busca deste *desideratum* impõe o desafio de ajustar e redesenhar estruturas e formulações em busca da eficiência e da funcionalidade, exatamente para concretizar a atenção a este direito fundamental.

Fixado o entendimento de que os modelos contemporâneos dão sinais claros de exaustão e superação, alternativa não resta se-

não, incorporando racionalidade, revisitá-los e buscar readequar suas formulações para as necessidades postas na contemporaneidade.

Recorre-se mais uma vez ao jurista André Ramos Tavares⁶ que observa:

Contudo, modernamente têm sido propostas novas classificações das funções do Estado, com bases mais científicas, com vistas à realidade histórica em que cada Estado se concentra. Aliás, a prática mundial já se incumbiu de desmistificar a necessidade de poderes totalmente independentes, quando mais numa distribuição tripartite. Ademais, a tese da absoluta separação entre os poderes os tornaria perniciosos e arbitrários. (justamente aquilo que se pretende coibir)

Com efeito, a multiplicidade de funções, demandas, ações e processos fez surgir elementos novos, inexistentes ao tempo da formulação original. E a coexistência deles com as estruturas tradicionais vêm gerando disfuncionalidades e até mesmo incompatibilidades.

Não é sem razão, então, que o mesmo Ramos Tavares⁷ constata:

A doutrina da separação dos poderes serve atualmente como uma técnica de arranjo da estrutura política do Estado, implicando a sua distribuição por diversos órgãos, e de forma não exclusiva, permitindo o controle recíproco, tendo em vista a manutenção das garantias individuais consagradas no desenvolvimento humano.

E, arremata:

⁶ Op. cit. loc. cit. pp. 25-26.

⁷ Op. cit. loc. cit.

A inclusão de novos poderes, ou mais propriamente, a constatação de funções outras, por insuficiência absoluta das tradicionalmente aceitas, pode-se dizer, é uma constante no pensamento mais recente de todos quantos se ocupam detidamente do tema.

Assim temos claro que, por imposição das necessidades advindas ao longo do processo social e político, houve o surgimento e alteração de perfil e papel de órgãos de estado com funções próprias e específicas, que desempenham funções até mesmo fundamentais no contexto geral da organização política e que são quase-poderes. O conjunto formado, sem a atenção de organizá-lo de maneira sistêmica e racional, sem inserção ou enquadramento em nenhum dos “poderes tradicionais” acaba por produzir conflitos e desencontros a todos os títulos, desnecessários e prejudiciais, do que são exemplos, Ministério Público, Corte de Contas e Controladorias, sob os quais não se discorre mais profundamente por escapar aos objetivos deste estudo.

É neste pano de fundo e neste contexto que se faz algumas poucas considerações sobre o Parlamentarismo como modelo governativo, registrando que o que se impõe em nossos dias é a reflexão completa e sistêmica acerca da organização estatal/política no seu todo, o que é incompatível com os limites do texto presente.

3. PARLAMENTARISMO E PRESIDENCIALISMO. ALGUMAS CONSIDERAÇÕES

Parece-nos claro, e mesmo extreme de dúvidas, que a adoção pura e simples de um modelo de organização governamental “a” ou “b”, por si só, não é nem capaz, nem suficiente para atender às necessidades dos nossos dias, eis que todos, com variações que lhe são próprias, apresentam insuficiências, imperfeições e mesmo distorções.

Desde logo deixemos clara a preferência pelo modelo Parlamentarista, mas forçoso é esclarecer que “um parlamentarismo” seguramente não no modelo clássico, eis que se demonstrou comportar reparos. A opção que se nos afigura mais útil e funcional é um modelo que se pode chamar de misto, algo parecido com os modelos francês e português, porém ajustado ou afeiçoado às nossas características brasileiras.

É importante destacar que nesta chamada modelagem mista podemos identificar variações importantes, principalmente considerando o que denominamos de balanceamento de funções, poderes e competências. Para ilustrar, vê-se na França o que podemos considerar como um Parlamentarismo Presidencialista, daí a expressão “*semi*”, porquanto, mesmo mantidas as instituições típicas do Parlamentarismo em linhas gerais, traços fortes e fundamentais mesmo do Presidencialismo são incorporadas, como se vê na Constituição francesa de 1958; já em Portugal tem-se o contrário porquanto a Chefia de Estado aproxima-se mais do Parlamentarismo tradicional pela exiguidade dos poderes reais do Chefe de Estado. E podemos apreciar uma terceira variação, que entre nós foi consagrado pelo título de Presidencialismo de Coalizão, em que se mantém a estrutura Presidencialista típica, porém com compartilhamento real de poder com o Parlamento, realizado de variadas formas, nem sempre muito clara. O importante a se destacar neste campo é que, nas duas referências anteriores, temos estruturação constitucional formal, e não última, informal, porque sua materialização decorre de prática política consolidada.

Cabe sejam tecidas algumas considerações acerca do Presidencialismo, com a finalidade de embasar o reconhecimento da melhor adequação do Parlamentarismo para atender as necessidades postas entre nós.

A característica essencial do Presidencialismo é a concentração da Chefia de Estado e da Chefia de Governo na figura do Presidente, que assim assume a direção política, governamental e ad-

ministrativa, porquanto todo o aparato que o cerca, Ministros, Administração Direta e Indireta, tem a natureza de auxiliar e, portanto, de subordinada, concentrando-se nele a responsabilidade política e governativa em sentido amplo.

Ao lado disto, temos no modelo a separação rígida e funda entre os Poderes, e a marca dos mandatos eletivos serem determinados e fixos, isto é, insuscetíveis de interrupção, salvo a prática de ilícito pelos seus detentores, de responsabilidade para o Executivo, ou de quebra de decoro para o Legislativo, e de crime comum para ambos.

Para fazer a distinção entre os modelos governativos, estudando a origem do presidencialismo, Manoel Gonçalves Ferreira Filho⁸, observa:

O sistema presidencialista que se examina em primeiro lugar por ser adotado no Brasil, é uma criação, racional e consciente, de uma assembleia constituinte, a Convenção da Filadélfia, reunida para estabelecer a Constituição dos Estados Unidos da América. Ao contrário, como se verá adiante, o parlamentarismo é fruto de longa, insensível e lenta evolução histórica, onde as opções conscientes de juristas e dos legisladores tiveram papel de somenos importância.

Não se pode dizer, todavia, seja uma invenção dos constituintes americanos. Não é um arranjo arbitrário ou mais ou menos feliz de instituições, estabelecido segundo o arbítrio dos constituintes, ao sabor de suas preferências e idiosincrasias. Longe disto está a verdade. O presidencialismo instituído pela primeira vez na Filadélfia é uma versão republicana da monarquia limitada, ou constitucional, instaurada na Grã-Bretanha pela revolução de 1688.

⁸. In. *Curso de Direito Constitucional*, p. 170 e segs. ed. Saraiva, SP, 2015.

O grande problema, a nosso ver, que se coloca, é o de haver impermeabilidade quanto à qualidade funcional do governo, sua eficiência, ou os resultados que logre obter. Bom ou mal, competente ou incompetente, produtivo ou estéril, sem a prática de ilícito como antes aventado, os mandatos são cumpridos integralmente, mesmo em detrimento dos interesses e aspirações da sociedade que, mesmo detentora e titular da soberania, fica inerte, literalmente refém das circunstâncias, nada restando senão esperar o tempo passar e suportar passivamente as consequências, que, quando nada, são campo fértil para a fermentação de fatores e elementos conflitivos desordenadores, de todos indesejáveis.

Dois outros aspectos não de ser levados em conta.

O primeiro deles, bem realisticamente, é o da impossibilidade material de exercício real, pleno, efetivo e consciente do poder executivo pela pessoa única do Presidente. Tal decorre da enorme complexidade dos problemas, questões e conflitos, e dos desdobramentos gigantescos do aparato estatal necessário. Não existe tempo hábil para exame, discussão e decisão sobre todos os assuntos e problemas que precisa enfrentar, não existe talento humano capaz de decidir, determinar e ao mesmo tempo gerir todos os processos, ações e dirigir todas as estruturas, mesmo em linhas gerais os grandes temas. Tem-se, portanto, muito mais aparência do que realidade e pela razão pura e simples da limitação natural da capacidade humana, gerando, ainda assim, uma presunção tão errônea quanto obrigatória de que se pressupondo a onisciência e onipresença do Presidente, recai sobre ele toda a responsabilidade política porque os demais são seus subordinados.

Tal desencontro com a realidade tem o inconveniente de abrir espaço para riscos graves e grandes de toda a ordem, cujo reparo é cada vez mais problemático e difícil na vida prática.

Por outro lado, como o Executivo enfeixa a maior parte das atividades estatais e governativas, acaba por prevalecer sobre os demais, desequilibrando o necessário diálogo e harmonia entre eles,

estabelecendo a trágica distinção dentre interesses dos “três poderes”, que entre si competem mais do que colaboram, sendo o palco para o desequilíbrio e conflitividade, caminhando exatamente no sentido oposto ao pretendido e desejado.

Apontando que o Presidencialismo privilegia a figura e a pessoa do Presidente da República, liderança forte, eleita diretamente pela sociedade e exercendo a Chefia de Estado e a Chefia de Governo, Manoel Gonçalves Ferreira Filho⁹ reconhece a *“exacerbação personalista no presidencialismo brasileiro”*, materializado numa preeminência, assim referindo:

Tal preeminência inerente ao regime, ainda mais se acentua contemporaneamente, por força de fatores incoercíveis. Entre estes avultam a ampliação das atividades governamentais no domínio econômico e social, o intervencionismo, e a gravidade hodierna dos problemas de segurança, que confiados ao Executivo, tendem a soerguê-lo em detrimento do legislativo. Por outro lado, essa preponderância se agrava em razão do desprestígio do parlamento decorrente da ineficácia e da futilidade dos debates intermináveis, cujos meandros são incompatíveis com a velocidade da vida moderna.

A nós parece que a preeminência, que na verdade é preponderância, desnatura todo o sistema, eis que se afirmou no início a concepção global de governo envolvendo a todas as funções e estruturas estatais na busca por suas finalidades e objetivos, e a supremacia de qualquer deles, a ausência de diálogo real entre eles, enseja a dominação que desequilibra, e, mais do que isso, conduz à irresponsabilidade os demais, reduzindo a concepção de governo estritamente ao que diz respeito às atribuições do Poder Executivo, co-

⁹ Op. cit. loc. cit.

mo se os demais fossem anexos e complementares, quase dispensáveis, o que é campo fertilíssimo para o conflito e disputa irracional de poder que acaba por conduzir a quase irrelevância do Legislativo, órgão de quase chancela formal de decisões, remetido às atividades menores e menos relevantes, e à politização do Judiciário que, no mister de fazer prevalecer a ordem jurídica, cada vez mais transborda o exercício de suas funções, alcançando definições e escolhas, o que por sua natureza própria pertencem ao mundo do político, pertinindo aos outros poderes, quadro este que em nada contribui para a normalidade funcional do sistema, antes, é agente forte para a desestabilização, além de abrir espaços para personalismos salvacionistas e voluntaristas, que prenunciam, para sermos otimistas, tragédias.

É interessante a observação de Philomeno J. da Costa¹⁰ neste particular, quando estudando Parlamentarismo e Presidencialismo, pontua:

O executivo emana diretamente da não e é independente do parlamento. Durante o período presidencial, o seu titular dirige os destinos do Estado; presume-se estabilidade administrativa no mesmo; apenas os exageros do chefe de estado são coibidos pelo legislativo que se presume apto a desempenhar as funções que a constituição lhe atribuir; entre elas se inclui a dês fiscal dirigente daquele. No sistema presidencial, independente do “impeachment”, o parlamento só pode fazer pressão contra o presidente votando leis e atribuindo meios apesar do veto deste último, o que se chamaria de pressão positiva, como também pode fazer pressão negativa, recusando-lhe leis e dinheiro de que aquele tem necessidade.

¹⁰ Parlamentarismo e Presidencialismo, in *Doutrinas Essenciais. Direito Constitucional*, vol. II, Org. Clèmerson Merlin Clève e Luis Roberto Barroso, p. 834, RT, SP., 2011.

A observação acima, ao contrário do que parece, apenas confirma o que se pontuou antes, porque desconsidera a qualidade do governo, admitindo, apenas, a eventualidade de excessos do Presidente e a de ilícitos para extinguir o mandato e investidura. O mais importante é que as duas soluções, a primeira de contenção obstrutiva, ou a segunda de destituição, são sempre traumáticas, geradores de ansiedades e inseguranças, conflitivas e, exatamente por estes motivos, atentam contra a estabilidade institucional, que é indispensável ao curso natural da vida social e política, já que sempre são excepcionalidades, extra-normalidades, medida e atitudes extremas geradoras de todos os efeitos perigosos que dela decorrem.

Em sentido oposto, José Frederico Marques¹¹ identifica no Parlamentarismo ser mais dúctil e maleável que o presidencialismo, e mais fiel aos dogmas democráticos, sendo expressão autêntica do governo representativo, ponderando:

Equilibra-se, nele, a atuação do Executivo, com a do Legislativo. O governo e a direção política nacional não ficam entregues à vontade de um só homem. O Congresso Nacional, a expressão mais lídima dentre os poderes da soberania nacional, da vontade popular, não se limita a legislar. Através do Conselho de Ministros e da fiscalização que exercer sobre seus atos, o parlamento governa. A atuação do Executivo, quando errônea ou calamitosa, já não fica sujeita, apenas, ao processo de “impeachment” (instituto praticamente inócuo do presidencialismo). A orientação que estiver imprimindo aos atos governamentais depende sempre da concordância da Câmara dos Deputados, e, com isso, corta-se o pendor personalista dos Chefes de Estado, tão acentuado na vida republicana dos países da América Latina.

¹¹ *Parlamentarismo*, op. cit. loc. cit. p. 818.

Por outro lado, o parlamentarismo não se confunde com a onipotência do governo convencional ou de assembleia. O parlamento controla o Executivo, mas este pode dissolvê-lo para nova consulta à vontade popular. Com isso, não fica o Legislativo como senhor absoluto do governo.

E arremata:

Na verdade, o parlamentarismo realiza o que se chama de “gouvernement d’opinion”, pois que os eleitos da Nação é que traçam as diretrizes da política governamental. Os matizes da opinião pública estão todos representados pelos deputados que o povo elege; e são esses representantes do pensamento popular que vão dirigir o governo nacional, não de maneira direta, mas através do Ministério que merecer a sua confiança e aprovação.

Chamamos a atenção para um ponto que se reputa relevante, o autor citado destaca a censura e correção dos atos governamentais “*errôneos ou calamitosos*”, pontos que dizem respeito diretamente à qualidade de governo, funcionalidade e eficiência, elementos essenciais e inerentes ao Bom Governo, que se identifica como direito fundamental.

O Mestre Machado Horta¹² sintetiza a preocupação norteadora da ideia de mudança, de aperfeiçoamento, de redesenho institucional que se faz necessário, ao rememorar:

São conhecidas as vicissitudes e as crises intermitentes do regime presidencial no Brasil, Pode-se afirmar que o presidencialismo nasceu sob o signo da ilegitimidade e sua existência se prolongou na sucessão de crises que recla-

¹² In. *Alternativas para um Novo Sistema de Governo*, op. cit. p. 847-848.

maram ou impuseram o uso frequente dos poderes extraordinário, com sacrifício das liberdades constitucionais e da autonomia dos Estados, como se verificou na Primeira República; na ruptura da legitimidade constitucional, provocada por movimentos revolucionários e golpes de Estado, com a transformação do Presidente em Ditador e o regime presidencial em ditadura, refazendo percurso habitual do presidencialismo latino-americano. O regime presidencial como o de Governo de um só homem, e assim o concebe a regra definidora do Poder Executivo presidencial que é constante nas Constituições Republicanas de 1891, 1934, 19246, 1967, e 1988 – “o poder Executivo é exercido pelo Presidente da República” -, que a Carta de 1937 exacerbou na figura da “autoridade suprema do Estado”, essa concepção constitucional monocrática presidencial – o governo de um só homem – atingiu a sua fase de exaustão e de perecimento.

É generalizado o anseio de mudança do regime presidencial, que adquire formas de sentimento consciente, de sentimento difuso e até de sentimento inconsciente, que mergulha suas raízes na alma popular. Há evidente insatisfação com o presidencialismo e percebe-se a ampliação do desejo de substituir a responsabilidade política do Presidente da República pela responsabilidade coletiva e política do Governo.

Temos, como que assente, a percepção da necessidade de mudança. Temos, como claro, que o modelo disponível e em uso dá sinais de ineficácia, tendo sido mais fonte de problemas do que de solução. Parece-nos claro que o modelo presidencialista não mais é capaz de responder aos desafios satisfatoriamente, sendo frequentes os desencontros e conflitos.

A alternativa que se nos figura razoável é a adoção do modelo Parlamentarista, e o fazendo com um perfil ajustado à nossa

realidade e à nossa cultura, acolhendo e incorporando a observação Giuseppe de Vergotini¹³, quando observa:

É característica da forma de governo parlamentarista a relação de confiança que liga o governo com a maioria parlamentar: só o acordo profundo com a maioria possibilita o governo (executivo) desenvolver plenamente as funções constitucionais de direção, sendo simultaneamente responsável politicamente perante o Parlamento. As ideias centrais do modelo, pois, são: relação de confiança e responsabilidade política.

A relação de confiança e a responsabilidade, inerentes ao modelo, servem para aferir, em caráter permanente, a funcionalidade e eficiência. O modelo governativo que se cogita torna possível o controle da qualidade da ação governamental e, mais do que isto, viabiliza correções de rumo e ajustes com efeitos traumáticos infinitamente menores do que com o modelo atual, permitindo obter a revisão de ações e processos, chegando, em casos extremos, até a substituição de governo, e, no impasse, à consulta eleitoral a sociedade, titular essencial do poder soberano e o autogoverno.

Todavia, para que a consulta e pronunciamento da sociedade, com a escolha de seus representantes e a conseqüente formação dos consensos democráticos orientadores do processo governativo, precisa curvar-se aos pressupostos aos inícios debuxados, que na opinião pública vem sendo expressos no binômio de reforma “eleitoral e partidária”, para alguns de “reforma política”, cujo eixo e referência necessariamente há de ser o fortalecimento da representatividade, marcado pela identificação e afinidade aglutinadora de grupos e segmentos sociais e seus interesses (pressupostamente

¹³ *Diritto Costituzionale comparato*, CEDAM, 2004, p. 220.

legítimos), de forma a que a expressão das demandas e reivindicações guarde fidelidade com a sociedade.

É através desses atores que se estabelece o diálogo político e se constroem os pactos dos quais se fazem os governos e as instituições através do estabelecimento dos consensos de projeções derivadas.

Para a formação destes consensos temos que não se exclui (pelo menos de todo) a figura do Presidente, do Chefe de Estado, tal como vemos, com sua investidura por eleição direta (escolha social e popular), este significa um contrapeso, legitima-se para o diálogo político e pode influir (e o deve fazê-lo) na condução do processo de formação dos consensos. Deve participar do diálogo institucional, porém sem a exclusão no diálogo com a sociedade, e seus diversos grupos organizados devem ter algum poder de iniciativa para impulsionar este diálogo e suscitar questões relevantes para os interesses comuns, permitindo que o vejamos em função ativa e participativa, à francesa, e não como instituição simbólica apenas e tão somente.

Por importante destacar que, neste contexto, a chamada de “democracia de partidos” não basta. O diálogo necessário é dentro dos partidos, entre eles, mas, também, incorporando ao concerto, as organizações da sociedade, para que se obtenha representação de interesses comuns e também dos interesses particulares dos segmentos que devem se complementar, mais do que competir com exclusão recíproca.

Vivemos uma crise de representatividade, sem dúvida, que no dizer de Alexandre de Moraes¹⁴, está caracterizada “*pela incapacidade dos partidos de filtrar as demandas e reclamos sociais e transformá-los em decisões políticas.*”

¹⁴ In *Reforma Política do Estado e Democratização*, in *Doutrinas Essenciais, Direito Constitucional*, op. cit. vol. II, PP. 877-910), ed. RT, SP., 2011.

O que chamamos de diálogo político encerra também a disputa e a concorrência democrática dos interesses, aspirações e demandas, arbitradas necessariamente pelas estruturas estatais para que se chegue a real e efetiva representação política nas instâncias decisórias do Parlamento, porém com a necessária abertura dialógica com a sociedade, sendo interessante a observação a respeito, do antes citado Alexandre de Moraes¹⁵, ao pontuar:

A partir do declínio do sistema representativo político, surgem diversos grupos de participação política que, juntamente com os partidos políticos tornam-se importantes atores da competição, pois, como lembra Mônica Caggiano, “o que se busca hoje, na realidade, é a identificação máxima entre sujeitos e titulares do poder, porquanto nos moldes democráticos deve restar assegurado aos próprios governados o exercício do poder político.

A ausência de correspondência da democracia meramente representativa aos anseios populares, portanto, abriu caminho para a democracia participativa, onde os grupos de pressão surgem para exigir seu espaço no cenário do exercício do poder político.

Exatamente com a finalidade de participar da filtragem, identificação e formulação das demandas da sociedade na sua pluralidade organizacional e na sua dinâmica própria, fragmentada e fluida, como o são os interesses que as aglutinam, o imperativo é o da abertura de espaço institucional para a incorporação das organizações da sociedade, antes identificadas genericamente como grupos de pressão neste diálogo. A propósito, é interessante que se estabeleça aqui uma distinção para nós importante. Não se confundem, em nossa leitura, os grupos de pressão com os *lobbies*, porque

¹⁵ Op. cit. loc. cit.

entendemos que os primeiros são organizações sociais, correntes de opinião e de interesses orgânicos e identificados, enquanto os segundos são os instrumentos e mecanismos de ação de que se valem e através do qual operam.

Tem-se claro que a ampliação do leque e dos atores do diálogo político, atuando de forma permanente e orgânica, é imperativo dos nossos dias e possibilidade de resposta idônea à necessidade posta, inclusive para construir o que se pode considerar como sendo um certo tipo de responsabilidade cidadã, tanto no processo decisório, quanto na decisão, porquanto a participação impõe aos atores do diálogo a obrigação de manutenção e defesa do decidido, bem como suportar os ônus, encargos e consequências daquilo que foi escolhido.

Nesta mesma linha, Alexandre de Moraes¹⁶ observa:

Na democracia participativa é inevitável a idéia da existência de grupos de pressão que passam a dividir com os partidos políticos a participação no processo decisional. Essa maior participação eleva os custos da democracia, por provocar a politização dos diversos segmentos sociais, porém diminui os riscos externos da decisão ser afastada por ausência de legitimidade popular.

Com efeito, a inclusão que se defende substância a democracia real e, em consequência, a legitimação política pela aceitação do consensuado/pactuado, fortalecendo, ao final, a capacidade funcional da ação estatal e de suas estruturas, principalmente pelo funcionamento interativo e colaborativo da relação sociedade/estado.

A constatação natural deste processo, como tentativa válida de ruptura do impasse e superação do desencontro representativo

¹⁶ Op. cit. loc. cit.

no contexto da sociedade dos nossos dias, também não escapa à percepção de Moraes¹⁷:

Portanto, a partir da crise enfrentada pelo sistema representativo, bem como pela acentuada substituição do Estado Liberal pelo Estado Social, deixa o partido político de ser o único ator nas decisões governamentais, passando a atuar paralelamente com as associações gerais, as associações especificamente com finalidades políticas (lobbies), os grupos institucionais (sindicatos), os grupos anônimos e a própria imprensa.

E vai mais longe o autor, com nossa concordância teórica de que a democratização, embora trabalhosa, pelo aumento de legitimação política, ganha eficácia maior e mais consistência, incluída, aí, a mescla entre instrumentos democráticos indiretos e diretos, quando observa:

A par desse ingresso da democracia participativa na tomada de decisões governamentais, valorizam-se os instrumentos de participação mais direta do povo nas decisões políticas, revitalizando-se os institutos do plebiscito, referendo e iniciativa popular de lei.

Resta claro a esta altura que a função Parlamentar, essencialmente de representações política da sociedade, não mais se restringe a fazer as leis (norma gerais e abstratas), mas, mais do que isto, a ser atriz importante no processo decisório na medida em que expresse os consensos sociais formados e os defenda no diálogo com os demais, estabelecendo objetivos e aferindo o caminho feito em direção a eles, mensurando, assim, a funcionalidade e eficácia da

¹⁷ Op. cit. loc. cit.

ação estatal governativa, devendo se entender esta função como também governo no seu sentido amplo.

Resta claro também em nossos dias, que é forçoso reconhecer o caráter dinâmico do ato de governar, isto significa imprimir ritmo, direção, ajustes e correções em todas as ações, ajustando-as permanente às necessidades e variações das circunstâncias. É sem dúvida um perfil renovado do sistema.

Ponto relevante a destacar é o que se pode considerar como redesenho da tripartição de poderes, para o que, estamos entre os que acolhem a formulação da Karl Loewestein, exposta no *Polítical Power and the governamental Process*, traduzida para o espanhol com o título de *Teoria de La Constitucion*, onde reformula a tripartição em: *policy determination, policy execution e policy control*, acerca da qual Ferreira Filho¹⁸ observa: *Essa nova tripartição das funções abre, talvez, caminho para uma revisão da organização política ocidental, tarefa ingente e urgente.*

Examinemos um pouco esta formulação à luz da reflexão que faz.

O Poder de Determinação contém o poder de fazer as escolhas, as opções de ações e objetivos, naturalmente que concretizando as demandas consensuais arbitradas pelos mecanismos políticos através do diálogo social, sendo atribuída pelo autor ao Parlamento, como órgão da representação popular da vontade geral.

O Poder de Execução consiste no de agir e concretizar as escolhas feitas, transladando-as ao mundo concreto, sendo atribuída ao Poder Executivo.

O Poder de Controle, que o autor divide em dois polos, o do controle político, finalístico, que afere a qualidade de ação governamental, e o formal, que concerne à submissão à ordem jurídica em toda a sua plenitude.

¹⁸ Op. cit. p. 167.

Ora, esta formulação, num modelo Parlamentarista, funciona com a atuação da maioria parlamentar em fixar as escolhas, remetendo ao Ministério a formulação dos planos e projetos ajustados e aprovados pela maioria, com acolhimento de ajustes com a minoria, que não pode ser excluída na democracia, para ao fim e ao cabo, o Ministério dar execução aos planos, observando as escolhas e prioridades, tudo feito através do instrumental jurídico para possibilidade do real e adequado controle das ações e de seus resultados.

O momento seguinte é o do controle. O político, pelo Parlamento, quanto ao cumprimento e execução do planejado, avaliação de seus resultados, ajustes e correções feitas, objetivos alcançados, em suma, a mensuração da qualidade do governo.

Doutra parte, o controle formal, que de forma geral alcança a sociedade e o estado, os governantes e os governados, pois que todos igualmente estão submetidos à ordem jurídica, atribuído ao Poder Judicial, com atributos necessários para corrigir e conduzir aos padrões do regramento, as condutas e ações, negando validade e eficácia àquilo que for desconforme.

Também no universo do controle há de ser aberto espaço adequado aos outros Órgãos de Estado, Cortes de Contas e Ministério Público, com vistas à manutenção da vida social no leito daquilo estabelecido pela ordem jurídica, impedindo e coibindo os desvios, tema que não se aprofunda por escapar ao objeto específico desse estudo.

Resta claro que o *“pano de fundo”* traçado é complexo, cheio de desvãos, e que a tendência é de aumentar esta condição, porém, também é preciso se ter claro que é a realidade e, como tal, precisa ser enfrentada, e com a qual se precisa estabelecer a relação necessária e convívio.

Para corresponder a quadro de tal complexidade, seguramente, os modelos e fórmulas *“tradicionais”* são insuficientes, especialmente porque correspondem à outra época, a outra etapa história e, portanto, a outra realidade.

O desafio que se põe é exatamente a partir da realidade (complexa), tomar as referências da experiência histórica, partir do que se busca construir: um modelo que consiga adequadamente responder às necessidades, amoldando-se às limitações e características que a compõem, é o que ousadamente se enfrenta.

Faz-se mera referência, com a opção de não aprofundar e ampliar a abordagem por entender que escapa aos estreitos limites da abordagem proposta de que o modelo que se sugere pode e deve alcançar aos desdobramentos do Estado Brasileiro¹⁹.

Doutra parte, temos que a extensão a toda a organização contribuirá de maneira significativa para a consolidação e amadurecimento da organização partidária, já que possibilita a identificação de elementos unificadores de cosmovisão e percepção política, auxiliando na construção dos partidos nacionais sem suprimir as identidades regionais, antes, tornando viável uma “leitura local” das linhas gerais, lembrando a observação já feita por Geraldo Ataliba²⁰ sobre o tema:

Ao se adaptarem ao novo regime de governo, os Estados Federados gozam de amplitude de organização política. Basta que consagrem, em suas constituições, as características do parlamentarismo e os “princípios estabelecidos na Constituição Federal.

¹⁹ Nota: usa-se a expressão desdobramento para referir aos Estados e Municípios, considerando a formação da federação brasileira por divisão, que alcança aos municípios por emancipações territoriais e sociais de estados membros), quais sejam os Estados e os Municípios, com duplo enfoque, primeiro pela simetria que orienta a organização estatal conforme o eixo constitucionalmente estabelecido na Constituição de 1988 especialmente, entendendo que estes se incluem naquilo que Orlando Bitar chamada de “mínimo ou eixo federativo”, como conjunto de princípios constitucionais reitores da organização do Estado, na sua estrutura nacional e desdobramentos internos. (in *Estudos de Direito Constitucional, Federação*, ed. Renovar, RJ, 2009.

²⁰ In. Adaptação do Sistema Parlamentar de Governo aos Estados”, in *Doutrinas Essenciais*, op cit., vol. II, pp. 781 e segs.

Na mesma linha de raciocínio, entendemos que o modelo se deve estender aos Municípios, até como corolário lógico, isto porque, com a Constituição de 1988, o Município entre nós ganhou o “status” de ente federativo, participando da repartição de competências e receitas, portanto, submetido à simetria que se defende, com os mesmos fundamentos e finalidades.

Por derradeiro, não será excessivo aduzir que o Estado Espanhol, mesmo com a característica de divisão interna na forma de Comunidades Autônomicas, que ao invés de Constituições (estaduais) conta com um estatuto proposto pela comunidade e votado pelo parlamento nacional, adota modelo colegiado parlamentarista no âmbito das comunidades, províncias e municípios, e, podemos crer, que com sucesso e eficiência adequados, eis que o tema sequer é discutido entre os espanhóis que jungem os debates ao nível de autonomia e competência das unidades, sem menção ao modelo governativo.

4. CONCLUSÃO

A título de conclusão, com fundamento nos elementos trazidos à reflexão, vai-se tentar buscar o esboço de uma fórmula, contribuindo com a discussão e o debate sobre o que podemos chamar de modelo governativo de corte parlamentarista.

A questão prévia, o vimos antes, é alguma solução para a representatividade, drama vivido em numerosos países, malgrado as diferenciações enormes entre eles. Está posto que os parâmetros da democracia representativa de partidos praticada dão sinais de insuficiência, respondendo cada vez menos às expectativas, o que ocasiona graves problemas e dificuldades de governabilidade.

Enfrentar a questão, como o vimos, implica reconhecer a superação da conceituação de classes, a dinâmica das aproximações, as diversidades internas delas e a capacidade de identificar e interpretar as vontades, construindo (arbitrando) consensos viáveis. Tal

não implica o desaparecimento nem da figura do partido, nem na figura do jogo parlamentar, ao contrário, implica sim, na revisão deles.

Os partidos são claramente instrumentos e instituições importantes do diálogo político, porém, não mais monopolisticamente. Há a clara necessidade de abertura de espaço para os demais interlocutores da sociedade no diálogo político e este processo, em nosso ver, impõe a construção de alguma coisa parecida com: democratizar efetivamente a estrutura e o funcionamento dos partidos, possibilitando a formação e surgimento de lideranças e opiniões sólidas que tornem possível a formulação de propostas concretas para os estabelecimentos dos necessários consensos democráticos na fixação de objetivos e aspirações.

Isto significa primeiro, obrigar a vinculação entre bases e dirigentes partidários, colegializando as decisões partidárias, principalmente na escolha de nomes (quadros) para a participação eleitoral. Com isso as convenções partidárias precisarão ser amplas, democráticas, e viabilizar discussões e debates com a participação das bases (filiados/militantes). As escolhas dos nomes para as disputas eleitorais precisarão ser abertas e submetidas às disputas junto às bases, na forma de prévias partidárias, e todo o processo precisará dispor de tempo (calendário) suficiente para se realizar adequadamente, e, mais do que isto, ser transparente, de conhecimento público, para tornar possível o diálogo entre a organização partidária e a sociedade.

Feitas as escolhas, será importante a apresentação à sociedade e a discussão pública, para a motivação da cidadania ao processo político.

A organização partidária precisará ter exigências legais mínimas obrigatórias para albergar este modelo, e seu funcionamento deverá ser acompanhado pela Justiça Eleitoral e pela sociedade.

Feita a escolha e apresentada a sociedade, o outro aspecto a tratar diz respeito ao processo eleitoral. Observamos antes, que a

organização partidária do nosso tempo precisará, obrigatoriamente, harmonizar-se e integrar-se aos modelos quadro/massa, de sorte a complementar-se a representação política de personalidades relevantes e de militantes partidários.

Para tal, cremos ser solução o voto distrital misto. Metade das vagas parlamentares disputada no âmbito distrital, aproximando materialmente representantes e representados, aumentando a identificação entre eles e possibilitando diálogo e interação. Mas, isto produzirá um grau indesejável de localismo paroquial, comprometendo a visão geral, o que deverá ser compensado pela outra metade dos cargos, com a disputa no âmbito, por exemplo, do Estado inteiro, exatamente para que se oportunize às personalidades políticas, o espaço necessário, e também, viabilize a visão mais ampla.

Nas duas vertentes, o tempo é fator importante. Há de se estimar um calendário suficiente para o encontro entre candidatos e eleitores no espaço público do diálogo e da formação dos compromissos políticos adequados, com o debate obrigatório com as organizações da sociedade e as representações de grupos de interesses dos mais variados possíveis.

O financiamento deste processo precisa ser amplo, aberto e transparente, de sorte a que a sociedade, ao longo do processo, seja capaz de identificar as fontes e interesses correspondentes e, assim, aderir ou repudiar candidaturas.

Ao lado da propaganda eleitoral tradicional, há de ser obrigatória a ocorrência de debates entre as correntes em disputa para que a sociedade possa formar a sua opinião e tomar posição para suas escolhas. Entende-se que o debate público é dialógico, enquanto a propaganda pura e simples é monólogo porque impede a contrastação de posições.

Cremos que o estabelecimento de um perfil neste sentido contribuirá para aumentar a representatividade política e a aumentar também a legitimidade do processo no seu todo.

É importante destacar que neste quadro se impõe o estabelecimento de cláusula de desempenho, com o que os partidos políticos hão de conquistar um percentual mínimo de votos para obterem representação parlamentar e, para tanto, admitir-se-á a votação proporcional como a conhecemos. É indispensável impedir a existência de coligações partidárias, ou, quando muito, que se guarde a proporcionalidade entre os integrantes da aliança para obstar a substituição involuntária ou indesejada de eleitos, impedindo ou limitando a “transferência” de votos, remetendo-os à legenda para preservar o viés político escolhido pelo eleitor, e, mesmo assim, apenas nas eleições de quadros.

Para os cargos de representação federativa, nenhuma restrição à votação majoritária, à semelhança do que acontece nos distritos.

Ao Poder Executivo propõe-se a dualidade, com repartição entre Chefia de Estado e de Governo, com atribuições constitucionais definidas. O Chefe de Estado, como na França e Portugal, deverá ser eleito pelo voto direto e universal, majoritário, por óbvio, com atribuições, por exemplo, de chefia de estado das relações exteriores, do comando das forças armadas, da segurança interna e da defesa das instituições constitucionais, incluindo a dissolução do parlamento, remetendo as demais atividades de governo ao Gabinete.

O Gabinete, formado por maioria partidária ou de aliança, com decisões colegiadas de seus membros e responsabilidade política individual e solidária coletiva, cabendo a esta maioria escolher o seu líder, e, portanto, o seu chefe de governo.

É ponto fundamental a obrigatoriedade de um Plano de Governo, apresentado e submetido à sociedade e ao crivo do Parlamento, com força vinculante razoável, cuja alteração, quando necessária, demandará autorização parlamentar, servindo como ponto de partida a instituição do Plano Plurianual, albergado constitucionalmente entre nós.

Exatamente neste ponto é de se remeter à Loewenstein, atribuindo à representação política, que é o Parlamento, assumir o “*poder de determinação*”, qual seja, o de expressar as escolhas dos objetivos e dos meios pertinentes, e controlá-lo, ao longo do seu desenvolvimento e de sua conclusão, aferindo a responsabilidade política.

Neste contexto é que o Gabinete assume o real papel de “*poder de execução*”, na adoção das medidas e providências para a realização do planejado, funcionando com o necessário, porém limitado, poder discricionário, no que respeita à dimensão operacional, sempre com responsividade, respondendo e prestando conta de seus atos e ações.

Com esta formulação, o gabinete exerce o governo enquanto tem a confiança do parlamento, tendo como referência o planejamento, e, perdendo-a, podendo ser destituído sem trauma maior, pelos mecanismos da desconfiança decidida por maioria absoluta.

É importante destacar que o poder de dissolução atribuído ao chefe de Estado, em nosso ver, está restrito a dois pontos. O primeiro, na hipótese do que podemos denominar de impasse ou crise parlamentar, quando a maioria não consegue formar em prazo razoável o Gabinete e obter a aprovação do Plano de Governo, e o outro, usando as palavras de Frederico Marques antes citado, quando a gestão do governo for “*catastrófica*”, inepta, contrária aos interesses da sociedade ou desnaturar o Plano de Governo aprovado.

O que se pretende é um arcabouço constitucional capaz de superar crises políticas e econômicas, que são ocorrências naturais no processo político e na vida da sociedade, com o mínimo de trauma e o máximo de racionalidade e funcionalidade.

Isto, em nosso ver, viabiliza-se pelo modelo de traço parlamentarista que se descreveu, com algum conteúdo de presidencialismo, pela investidura e competência da chefia de estado, em âmbito nacional, e dos governos de estados-membros e municípios, pela

simetria da organização estatal e governamental erigida na constituição vigente de 1988.

BIBLIOGRAFIA

- ATALIBA, Geraldo. *in Adaptação do Sistema Parlamentar de Governo aos Estados, in Doutrinas Essenciais*. Ed. RT, SP, 2011.
- COSTA, Philomeno J. da. Org. Clèmerson Merlin. BARROSO, Luis Roberto. *in Parlamentarismo e presidencialismo, in Doutrinas Essenciais*. Direito Constitucional, vol. II, RT, SP., 2011.
- FERREIRA Filho, Manoel Gonçalves. *in Curso de direito constitucional*, ed. Saraiva, SP, 2015.
- HORTAS, Raul Machado, *in Alternativas para um novo sistema de governo*, vol. II, RT, SP 2011.
- MARQUES, José Frederico. *in Parlamentarismo*, vol. II, RT, SP, 2011.
- MIRANDA, Jorge. *in Formas e sistemas de governo*, ed. Forense, RJ, 2007.
- MORAES, Alexandre de. *in Reforma Política do Estado e Democratização, in Doutrinas Essenciais, Direito Constitucional*. Ed. RT, SP., 2011
- TAVARES, André Ramos. Org. CLÈVE, Clèmerson Merlin. BARROSO, Luis Roberto. *in A superação da doutrina tripartite dos Poderes do Estado, em Doutrinas Essenciais*. Direito Constitucional, vol. IV. RT, SP, 2011
- VERGOTINI, Giuseppe. *in Diritto Costituzionale Comparato*, CEDAM, 2004

XIV

Parecer

Legal opinion

Kiyoshi Harada
Eduardo Marcial Ferreira Jardim

Assunto: Consulta acerca da controvérsia em relação ao pagamento da verba denominada participação nos resultados – PR – em prol dos agentes fiscais de rendas do Estado de São Paulo.

Resumo: O presente parecer versa sobre uma consulta feita pelo Sindicato de Agentes Fiscais de Rendas do Estado de São Paulo para saber por que razão o Estado de São Paulo não vem pagando aos agentes fiscais de rendas a verba denominada Participação no Resultado – PR –, apesar de consignada na Lei Orçamentária Anual, bem como quais as medidas aplicáveis ante a omissão do Estado.

Após exame dos documentos apresentados, das Leis Orçamentárias Anuais e da legislação específica aplicável ao caso sob consulta, o parecer conclui que a PR integra da remuneração do Agente Fiscal de Rendas, não sendo admissível a adoção de critérios aleatórios e arbitrários que inviabilizem a apuração da verba a título de Participação no Resultado, opinando pela propositura de ação judicial para forçar o Estado a cumprir a sua obrigação.

Abstract: This opinion concerns a consultation made by the Union of Tax Agents of the State of São Paulo to find out why the State of São Paulo has not been paying the tax agents the amount called Profit Sharing – PR –, despite it being set forth in the Annual Budget Law, as well as what measures are applicable in the event of the State's failure to do so.

After examining the documents presented, the Annual Budget Laws and the specific legislation applicable to the case under consultation, the opinion concludes that the PR is part of the remuneration of the Tax Agent, and that the adoption of random and arbitrary criteria that make it impossible to calculate the amount as Profit Sharing is not admissible, and recommends that legal action be filed to force the State to fulfill its obligation.

Palavras chaves: Participação no Resultado. Lei Orçamentária Anual. Lei nº 1059/08.

Key words: Profit Sharing. Annual Budget Law. Law No. 1059/08

Sumário: Consulta. Parecer: I – Introdução. II – Exame da matéria consultada. III – Resposta aos Quesitos.

CONSULTA

O Consulente, por meio de seu Diretor Jurídico Mestre *José Márcio Rielli* e pelo seu advogado *Thiago Durante da Costa* solicita parecer jurídico sobre a tormentosa questão concernente ao direito à percepção da verba gravada com o nomen juris de Participação nos Resultados - PR, a qual tem sido objeto de inadimplemento por parte do Estado, consoante relatado na Consulta *sub examen*, formulando os quesitos adiante mencionados:

1. A proposta de Lei Orçamentária (LOA) do Estado de São Paulo, apresentada anualmente ao Poder Legislativo pelo Chefe do Poder Executivo (inciso XVII do artigo 47 da Constituição Estadual), deve especificar, dentre as despesas previstas para o exercício seguinte, mormente entre as chamadas despesas correntes com pessoal, o pagamento da verba prevista pelo artigo 26 e seguintes da Lei Complementar Estadual nº 1.059/08 – Participação nos Resultados?

2. A participação nos Resultados deve estar prevista na LOA a ser verificada através de uma rubrica específica?

3. Nas Leis Orçamentárias Anuais dos últimos exercícios, é possível a identificação da despesa com as PR dos Agentes Fiscais de Rendas?

4. Em caso de resposta afirmativa ao primeiro quesito, qual a sanção aplicada em caso da omissão orçamentária? Qual é o melhor instrumento para imputar a irregularidade em juízo?

5. Como se trata de uma verba atrelada ao cumprimento de metas fixadas pela Administração estadual é razoável que essas metas sejam fixadas depois de iniciado o exercício financeiro da competência?

6. Qual ou quais as medidas cabíveis em face das respostas dadas aos quesitos anteriores?

PARECER

I. INTRODUÇÃO

Por óbvio, o problema tematizado reveste natureza orçamentária com desdobramentos administrativos, razão pela qual o assunto merece breves considerações inaugurais sobre o prisma constitucional e sob o ponto de vista da legislação nacional.

Em veras, uma análise da consulta não pode passar ao largo desses patamares do direito que estabelecem as matrizes norteadoras de toda produção normativa, tanto no tocante às normas gerais e abstratas, como no tangente às normas concretas e individuais em todos os quadrantes do direito brasileiro.

Destarte, faremos uma breve incursão na ordem constitucional e também na legislação nacional que informam e presidem a matéria orçamentária em nossa ordem jurídica, tudo com o desígnio de construir os fundamentos que devem lastrear as respostas aos quesitos formulados.

A) O Tema Problematizado no Plano Constitucional

Preliminarmente, cumpre ressaltar que a matéria orçamentária se encontra intensamente positivada no Texto Supremo, aspecto, aliás, que distingue o direito pátrio em relação ao cenário comparado.

Deveras, no direito comparado, a exemplo dos Estados Unidos da América do Norte, França, Alemanha e Suíça, dentre outros, as normas sobre orçamentos são sobremodo genéricas e vagas, pois, de um modo geral, as Constituições de alhures se limitam a firmar competência legislativa ao Parlamento no sentido de dispor sobre

orçamento, ao passo que, entre nós, a Carta Magna versa o assunto por intermédio de dezenas e dezenas de comandos, conforme estampado nos artigos 165 a 169 e seus inúmeros desdobres contidos em incisos e parágrafos.

Com efeito, a compreensão do assunto haverá de ter como ponto de partida e como final os princípios constitucionais de índole orçamentária. A expressão princípios é adotada com a carga semântica de enunciação normativa que hospeda valores sobranceiros e desfrutam de supremacia em relação a todas as normas do direito nacional, inclusive as simples normas constitucionais.

Assim, à guisa de exemplo, podemos mencionar o princípio geral que define a forma de Estado – Federativo – ou a forma de governo – Republicano – ou os direitos e garantias, regras que hospedam um conteúdo axiológico de tal magnitude que lhes confere a fisionomia de princípio constitucional genérico e, por isso, vinculantes a todo sistema normativo.

Na mesma trilha, temos, dentre outros, os seguintes princípios constitucionais de índole orçamentária: legalidade, unidade, universalidade, anualidade, publicidade, exclusividade orçamentária, proibição de estorno e especialização.

B) Legalidade

Dentre as regras constitucionais que normatizam o orçamento público, desponta altaneiro o primado da legalidade, na dimensão em que, ad exemplum de qualquer diploma normativo, a execução da lei orçamentária é concretizada no plano da função administrativa, donde cabe ao Executivo tão somente aplicar e cumprir a Lei, fazendo-o, *simpliciter et de plano*, nos termos, quando, quanto e onde a lei determinar.

Por oportuno, importa sublinhar que a legalidade orçamentária abriga as mesmas matrizes da estrita legalidade aplicável na

seara tributária e penal. Daí a presença de um rigor extremo do referido postulado constitucional que, por isso mesmo, não permite qualquer margem de subjetivismo por parte do Executivo no exercício da função administrativa enquanto simples gestor da Lei.

A propósito, ao versar o assunto ao lume da Carta de 1946, *Aliomar Baleeiro* grafou com mestria que “a autorização orçamentária para aplicação das leis de receita vincula os funcionários: nem estes, nem os governantes gozam de faculdade discricionária de cobrar ou não cobrar os impostos. São obrigados a arrecadá-los” (1981, p 417).

Convém obtemperar que a legalidade contida na Constituição de 1946 ganhou cores tintas no texto Excelso de 1988, razão pela qual, se o acerto já se afigurava aplicável à luz da ordem de antanho, *a fortiori* merece ser aplicado à luz do Texto Excelso de 1988 que redimensionou os direitos e garantias, bem como delimitou o Poder do Estado entre o Estado e a cidadania.

A preeminência do postulado da legalidade é igualmente enfatizada por *Kiyoshi Harada*, um dos subscritores deste Parecer. Nesse sentido assinala que o princípio da legalidade tem fulcro no art. 5º, inciso II, da Constituição Federal, o que, desde logo, subordina à Administração Pública às prescrições legais, compreendendo os planos, programas, operações e abertura de créditos, transposição, remanejamento ou transferências de recursos de uma dotação para outra, ou de um órgão para outro, bem como a instituição de Fundos (2016, p. 83). O entendimento ora estampado faz coro com o festejado Professor *José Afonso da Silva* que versou o tema em “Orçamento-programa no Brasil” (1973, p. 153) e também por *Eduardo Jardim* que subscreve este Parecer (2016, p. 66/67)

Não é diferente o ponto de vista de *Ricardo Lobo Torres* que, a seu turno, assim assevera: “O princípio da legalidade do orçamento se afirmou com maior intensidade a partir da instauração da ordem liberal e do Estado de Direito, desde que se deu a bifurcação entre a legalidade tributária e a orçamentária”. (2008, p. 107).

Em suma, resta evidenciado e a salvo de dúvidas que o primado da legalidade orçamentária gravita altaneiro no universo do direito pátrio e no cenário comparado, o qual, decididamente, subordina o Poder Executivo a quem cabe cumprir e aplicar a lei, inclusive a orçamentária, não só pelas razões trazidas à colação, como também em face do regime jurídico da função administrativa que é peculiarizado pela subordinação à legislação.

Demais disso, não se pode olvidar que a legalidade significa não só o cumprimento da Lei Orçamentária em sentido estrito, mas compreende, também, o cumprimento de toda e qualquer legislação de cores orçamentárias, a exemplo da Lei Complementar Paulista de nº 1.059, de 19 de setembro de 2008.

Destarte, não demasia dizer que a primazia da legalidade subordina o Executivo a aplicar e cumprir a Lei, inclusive, obviamente, a Lei Orçamentária, pelo que, no caso *sub examen*, o Executivo tem uma conduta a realizar no sentido de concretizar a determinação legal, fato, diga-se de passo, que pode refletir na *vexata quaestio* imersa nesta Consulta.

Outro princípio relevante para o estudo da questão consultada é o da anualidade orçamentária que decorre dos arts. 48, II, 165, III e § 5º e 166 da CF.

A Constituição de 1988 não esclarece se o exercício financeiro deve corresponder ao ano civil, ou ao ano calendário. A Lei Complementar nº 101/00 – Lei de Responsabilidade Fiscal – referida no inciso I, do § 9º, do art. 165 da CF é omissa a respeito, pelo que prevalece o disposto no art. 34 da Lei nº 4.320/64 que equivocadamente se refere ao ano civil¹, quando a realidade, desde o Brasil império, esse exercício tem coincidido com o ano-calendário que vai de 1º de janeiro a 31 de dezembro, conforme assinalado por Kiyoshi Harada, um dos subscritores deste parecer (2016, p. 81/82).

¹ Nos termos do art. 1º da Lei nº 810, de 6-9-1949, “considera-se ano o período de doze meses contados do dia do início ao dia e mês correspondentes do ano seguinte”. Portanto, o ano civil corresponde ao período corrido de 365 dias.

Esse princípio se entrelaça com os princípios da fixação de despesas e da legalidade orçamentária. Nenhuma despesa pública poderá ser paga sem prévia inclusão na dotação orçamentária correspondente, compreendidos os créditos adicionais suplementares ou especiais.

C) Proibição de estorno

O referido princípio prelecionado por *Aliomar Baleeiro* (1981, p. 411) e por *Luiz Emydgio Rosa Junior* (1983, p. 75) exprime um dos desdobres da legalidade, pois impede que o Executivo transfira recursos de uma dotação orçamentária para outra, salvo, é lógico, se houver prévia autorização legislativa.

Trata-se de regra consagrada na Carta de 1946, passando pelas Cartas de 1967 e 1969, sendo mantida na Constituição de 1988, conforme o disposto em seu art. 167, inciso VI.

Decididamente, a diretriz constitucional trazida à colação não só proíbe o Executivo no sentido de remanejar verbas de uma destinação para outra, como, a um só tempo, obriga a atribuir a aplicação constante do orçamento.

Assim como ocorre com o postulado da legalidade orçamentária, a proibição de estorno pode, também, trazer repercussões significativas em relação ao objeto desta Consulta, o que será analisado pontualmente no capítulo das respostas aos quesitos.

Outro princípio específico que rege a conduta da Administração Pública repousa no comando contido no art. 37, inciso X, da Carta Magna, segundo o qual somente lei pode alterar a remuneração ou subsídio de servidor público.

Nem se diga que a Participação nos Resultados – PR não representa remuneração, como quer a letra da LC nº 1.059/2008, máxime porque a letra da lei não pode transformar conceitos lógico-jurídicos, donde, ao lume do direito administrativo o termo *remune-*

ração compreende o vencimento e mais as vantagens, ainda que as vantagens sejam cambiantes por sua natureza, bem como não sejam computadas para efeito de acréscimos salariais posteriores.

A propósito, merece lembrada a memorável lição de *Luis Gallotti* inserta em seu voto na seção de 14-06-1972, no Recurso Extraordinário nº 71.758. Ouçamo-lo: Se a lei pudesse chamar de compra o que não é compra, 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).

Sobre mais, importa ressaltar que a Lei Complementar em apreço há que ser cumprida e se for modificada ou alterada somente poderia sê-lo por intermédio de diploma igualmente complementar.

Além disso há outros inúmeros princípios constitucionais de índole orçamentária, os quais, direta ou indiretamente, podem ressoar na essência da presente Consulta, a exemplo da Anualidade, Universalidade, Especialização e Publicidade, todos vinculando de alguma forma o orçamento público.

D) Patamar legislativo

Legislação nacional e legislação local

Na esfera da legislação infraconstitucional, a disciplina orçamentária é positivada por meio de diplomas nacionais e por meio das leis orçamentárias anuais produzidas pelas pessoas jurídicas de direito público interno.

As Leis nacionais consistem basicamente na Lei ordinária nº 4.320, de 17 de março de 1964 e na Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, ao passo que as demais são editadas ano a ano pela União, Estados Distrito Federal e Municípios.

Cumpra obtemperar que a lei de índole nacional traduz diploma do Estado Brasileiro, enquanto a legislação das entidades

federativas diz respeito aos seus respectivos interesses e competências, ao teor de leis federais, estaduais, distritais federais e municipais.

Importa ressaltar que a lei nacional desfruta de preeminência em relação à lei federal, estadual, distrital federal ou municipal, numa hierarquia por conteúdo em que as próprias pessoas constitucionais devem obediência à legislação nacional.

À guisa de exemplo, quaisquer das pessoas constitucionais não podem modificar conceitos imersos no Código Civil – lei nacional – senão também se assujeitam às regras do Código de Processo Civil como qualquer outra pessoa de direito privado. Aí reside a sutil distinção entre a legislação nacional e os demais planos normativos caracterizados por uma hierarquia em função do conteúdo e não por derivação.

Como visto, o arcabouço normativo subconstitucional de natureza orçamentária apresenta uma hierarquia dicotômica, pois, de um lado, temos textos estabelecedores de normas gerais que presidem e informam a matéria orçamentária, e, de outro lado, a legislação local subalterna às normas gerais de caráter nacional.

II. EXAME DA QUESTÃO CONSULTADA

A) Política remuneratória dos Agentes fiscais de Rendas e sua compatibilidade com o disposto na Constituição de 1988

O art. 26 da Lei Complementar nº 1.059, de 18-9-2008 instituiu a favor dos exercentes do cargo de Agente Fiscal de Rendas a Participação nos Resultados – PR – que não integra, nem se incorpora à remuneração para nenhum efeito (§ 1º) e que será paga na proporção direta do cumprimento das metas definidas para a Coordenadoria da Administração Tributária (art. 27).

O Art. 28 e seguintes definem o conteúdo das metas, a sua periodicidade e o momento do pagamento da PR, como veremos mais adiante.

Importante assinalar o disposto no art. 35 segundo o qual ficou o Executivo facultado a destinar recursos orçamentários adicionais às unidades administrativas da CAT, da Secretaria da Fazenda, que apresentarem maior índice de cumprimento de metas, ainda que vetando o uso desses recursos para pagamento de despesas de pessoal e encargos sociais (parágrafo único).

A Participação no Resultado – PR – representa uma vantagem de natureza pessoal

Como esclarecido anteriormente, a PR integra a remuneração do Agente Fiscal de Rendas, como parte variável. A defeituosa redação do § 1º, do art. 26 não deve ser interpretada isoladamente, mas entendida dentro da ordem jurídica global. O correto seria dizer que a PR não se incorpora aos vencimentos para efeito de cálculo de quaisquer outros benefícios ou vantagens pecuniárias, a exemplo da verba honorária sucumbencial dos Procuradores, que é paga aos integrantes da carreira de Procurador, sem incorporação aos seus vencimentos. Remuneração é gênero de que são espécies o vencimento, o quinquênio, a sexta-parte, a PR etc.

A Compatibilidade da LC nº 1.059/08 com a Constituição de 1988

Essa LC nº 1.059/08 harmonizar-se com o art. 39 da CF que dispõe sobre a política remuneratória dos servidores públicos nos seguintes termos:

“Art. 39. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão conselho de política de administração e remuneração de pessoal, integrado por servidores designados pelos respectivos Poderes.²

§ 1º A fixação dos padrões de vencimento e dos demais componentes do sistema remuneratório observará:

I - a natureza, o grau de responsabilidade e a complexidade dos cargos componentes de cada carreira;

II - os requisitos para a investidura;

III - as peculiaridades dos cargos.

§ 2º A União, os Estados e o Distrito Federal manterão escolas de governo para a formação e o aperfeiçoamento dos servidores públicos, constituindo-se a participação nos cursos um dos requisitos para a promoção na carreira, facultada, para isso, a celebração de convênios ou contratos entre os entes federados.

§ 3º Aplica-se aos servidores ocupantes de cargo público o disposto no art. 7º, IV, VII, VIII, IX, XII, XIII, XV, XVI, XVII, XVIII, XIX e XXX, podendo a lei estabelecer requisitos diferenciados de admissão quando a natureza do cargo o exigir.

§ 4º O membro de Poder, o detentor de mandato eletivo, os Ministros de Estado e os Secretários Estaduais e Municipais serão remunerados exclusivamente por subsídio fixado em parcela única, vedado o acréscimo de qualquer gratificação, adicional, abono, prêmio, verba de representação ou outra espécie remuneratória, obedecido, em qualquer caso, o disposto no art. 37, X e XI.

² O STF, por maioria de votos, deferiu parcialmente a medida cautelar na ADI nº 2.135-4, para suspender, com efeitos *ex nunc*, a eficácia do *caput* deste artigo, razão pela qual continuará em vigor a redação original do art. 39 que preconiza o regime jurídico único e planos de carreira para os servidores da administração pública direta, das autarquias e das fundações públicas (DOU de 14-8-2007).

§ 5º Lei da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios poderá estabelecer a relação entre a maior e a menor remuneração dos servidores públicos, obedecido, em qualquer caso, o disposto no art. 37, XI.

§ 6º Os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário publicarão anualmente os valores do subsídio e da remuneração dos cargos e empregos públicos.

§ 7º Lei da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios disciplinará a aplicação de recursos orçamentários provenientes da economia com despesas correntes em cada órgão, autarquia e fundação, para aplicação no desenvolvimento de programas de qualidade e produtividade, treinamento e desenvolvimento, modernização, reaparelhamento e racionalização do serviço público, inclusive sob a forma de adicional ou prêmio de produtividade.

§ 8º A remuneração dos servidores públicos organizados em carreira poderá ser fixada nos termos do § 4º. “

Depreende-se dos textos constitucionais transcritos que os servidores são organizados em carreira. Nota-se, também, que se procurou valorizar o servidor público não apenas fixando uma política remuneratória compatível com o exercício do cargo público, como também, se preocupando com o aperfeiçoamento da formação profissional mediante manutenção de escolas de governo. Previu, também, a aplicação de recursos orçamentários voltados para o desenvolvimento de programas de qualidade e produtividade, treinamento e desenvolvimento, modernização, reaparelhamento e racionalização do serviço público, inclusive sob a forma de adicional ou prêmio de produtividade.

Conclui-se, portanto, que a política remuneratória adotada pela Lei Complementar nº 1.059/08 harmoniza-se com o texto constitucional vigente.

Não tendo a legislação estadual, no que tange a carreira de Agente Fiscal de Rendas, optado pelo regime de subsídio fixado em parcela única de que cuida o § 4º, do art. 39 da CF é possível juridicamente a manutenção do regime remuneratório composto de vencimentos, abonos, prêmio de produtividade, participação no resultado, verba de representação etc.

B) Cálculo da Participação nos Resultados - PR

Segundo o art. 27 a PR será paga na proporção direta do cumprimento das metas definidas para a Coordenadoria da Administração Tributária em relação à unidade administrativa onde o Agente Fiscal de Rendas estiver desempenhando suas funções. Acrescenta o seu § 1º que para os fins do disposto no *caput* “as unidades administrativas serão submetidas à avaliação destinada a apurar os resultados obtidos, em cada período, de acordo com os indicadores referidos nos artigos 28 a 31 desta lei complementar”. Segundo o art. 33 é fixado o valor da PR em até 4.800 (quatro mil e oitocentas) quotas mensais, na forma a ser definida em resolução do Secretário da Fazenda, e será paga trimestralmente até o 3º mês seguinte ao do término do período de avaliação (§ 1º).

Só que a avaliação dos resultados alcançados obedece a critérios aleatórios, casuísticos e subjetivos, como indicadores que reflitam “a eficiência no uso de insumos, a adequação do serviço prestado a padrões de qualidade e a mensuração do seu impacto para o cidadão” (*caput* do art. 29), agravados pela introdução de critérios vagos e imprecisos por meio de seu parágrafo único.

A meta para fins de pagamento da PR corresponde ao “valor a ser alcançado em cada um dos indicadores, em determinado período de tempo” (art. 28, II). Conforme inciso I, do art. 28 existe: (a) o indicador global que é o índice para definir e medir o desempenho da Coordenadoria da Administração Tributária; e (b) o indicador

específico que é o índice utilizado para definir e medir o desempenho de uma ou mais unidades administrativas.

O Secretário da Fazenda baixou a Resolução SF-56, de 23-10-2008 estabelecendo normas relativas à Participação nos Resultados – PR –, tendo em vista o dispositivo no art. 33 da LC nº 1.059/08 (valor da PR fixado em 4.800 cotas mensais).

Segundo o art. 3º da Resolução a PR será paga na proporção direta do cumprimento das metas definidas para cada unidade administrativa da Coordenadoria da Assistência Tributária (CAT) onde o servidor estiver exercendo as suas funções, devendo, para esse fim, cada unidade da CAT ser submetida a avaliação destinada a apurar os resultados obtidos, em cada período, de acordo com as metas estabelecidas para os indicadores globais e específicos (§ 1º).

A Resolução Conjunta CC/SG/SPG – 3 de 14-9-2015, por uma vez, define e fixa os critérios de apuração e avaliação de indicadores globais da CAT para fins de pagamento da PR aos Agentes Fiscais de Rendas.

O art. 1º define a receita tributária em valores correntes, e o índice de satisfação dos usuários externos dos serviços prestados.

O parágrafo único prescreve que os índices de cumprimento das metas dos indicadores referidos no “caput” serão apurados e avaliados na seguinte conformidade:

- “1 – receita tributária, trimestralmente, de forma cumulativa;
- 2 – índice de satisfação dos usuários externos dos serviços prestados, anualmente.”

Nem é preciso exame ou leitura dos demais dispositivos dessa inusitada Resolução Conjunta para concluir que ela não se presta a cumprir os objetivos pretendidos pela Lei Complementar nº 1.059/08 por absoluta falta de critérios válidos. Ao contrário, o que se vê nessa Resolução é um total descritério com a inclusão de

um elemento estranho ao cumprimento de metas para a apuração da participação nos resultados, como o “índice de satisfação dos usuários externos dos serviços prestados” pelos Agentes Fiscais de Rendas que estão, fundamentalmente, voltadas para a fiscalização e arrecadação tributária. Difícil imaginar situação em que a eficiente atuação do Agente Fiscal, em termos de fiscalização e constituição do crédito tributário por meio de auto de infração, possa gerar satisfação dos usuários externos dos serviços prestados. A falta de critério lógico se acentua ao verificar o confronto *trimestral* da receita tributária com o índice *anual* de satisfação dos usuários externos.

Com tais critérios que se afastam da lógica e da razão, a Resolução Conjunta CC/SG/SPG-1, de 25-10-2016 chegou a fixar para o exercício de 2016 a meta para a PR no valor de R\$ 155.607.350.638,06, enquanto o montante estimado de receitas tributárias desse exercício é de R\$ 152.889.461.591,00, de conformidade com a Lei Orçamentária Anual do exercício de 2016 aprovada pela Lei nº 16.083, de 28-12-2015.

De duas uma: (a) a receita tributária corrente foi subestimada, ou (b) a receita corrente foi corretamente estimada em conformidade com a lei de regência da matéria, enquanto a meta foi fixada de forma a propiciar arrecadação à margem da legalidade tributária com utilização de meios ilegais ou extorsivos que incidem na conduta tipificada no § 1º, do art. 316 do Código Penal.

Nenhuma das alternativas encontra guarida na ordem jurídica vigente.

A fixação de metas para efeito de participação nos resultados criada pela Lei Complementar nº 1.059/08 só pode ter por objeto a busca do resultado previsto na Lei Orçamentária Anual em termos de arrecadação efetiva do montante estimado a título de receitas correntes de natureza tributária.

Logo, a meta deverá ser fixada sempre para o exercício seguinte ao da execução orçamentária e não no apagar das luzes do exercício, como aconteceu com aquela fixada pela Resolução Con-

junta CC/SG/SPG-1, de 25-10-2016. E na avaliação das metas não se pode introduzir elementos estranhos ao exercício funcional do Agente Fiscal de Rendas ou da atividade da unidade administrativa a que se vinculam os Agentes Fiscais, como a “mensuração do impacto para o cidadão” a que se refere o 29 da Lei Complementar nº 1.059/08, ou “índice de satisfação dos usuários externos”, como prescreve o parágrafo único, do art. 1º da Resolução Conjunta CC/SG/SPG-3, de 14-9-2015.

A adoção de critérios aleatórios e arbitrários na fixação de metas com inclusão de elementos estranhos ao desempenho funcional do Agente Fiscal desnatura a PR, esvaziando por completo o conteúdo material dessa forma de remuneração variável instituída como meio para aperfeiçoar a formação do profissional do integrante da carreira de Agente Fiscal de Rendas, mediante ações que os incentive, os valorize e os premie. Essas medidas voltadas para aperfeiçoamento profissional dos Agentes Fiscais de Rendas, como foi dito, têm pleno amparo no § 7º, do art. 39 da CF.

Atentado aos princípios da razoabilidade e da moralidade

A razoabilidade é um limite imposto à ação do próprio legislador. Não é razoável a lei conceder um benefício pecuniário a determinados servidores públicos com a mão direita e, com a mão esquerda, permitir que por meio de normas subalternas seja esvaziado o conteúdo desse benefício pela impossibilidade de alcançar o objetivo considerado como requisito para sua fruição, como acontece no caso sob exame.

As Resoluções examinadas neste parecer, bem como os arts. 29 e 30 da Lei Complementar nº 1.059/08 em que se fundam essas Resoluções, contrariam o princípio da razoabilidade e da moralidade, expressos no art. 111 da Constituição Estadual:

“Artigo 111 – A administração pública direta, indireta ou fundacional, de qualquer dos Poderes do Estado, obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, razoabilidade, finalidade, motivação e interesse público.”

O princípio da razoabilidade visa coibir a arbitrariedade da Administração no exercício do poder discricionário. Ele está também ligado ao princípio do *devido processo legal* em seu sentido material. Um ato, mesmo observando os requisitos legais para a sua formação, pode resultar em *inconstitucionalidade*, se deixar de guardar proporção com a finalidade a que se destina. *A razoabilidade é um limite que a Constituição impõe ao próprio legislador*. Segundo Pedro Lenza “a razoabilidade e a proporcionalidade das leis e atos do Poder Público são inafastáveis, considerando-se que o Direito tem conteúdo justo” (2010, p. 793/794). Instrumentos normativos desprovidos de razoabilidade são inconstitucionais. Nesse particular cai como luva o trecho da decisão proferida pelo C. STF na ADI nº 2667/MG, tendo como relator o Min. Celso de Mello, publicado no DJ de 13-3-2004, p. 036, onde se lê:

“Todos os atos emanados do Poder Público estão necessariamente sujeitos, para efeito de sua validade material, à indeclinável observância de Padrões mínimos de razoabilidade.” - As normas legais devem observar, no processo de sua formulação, critérios de razoabilidade que guardem estrita consonância com os padrões fundados no princípio da proporcionalidade, pois todos os atos emanados do Poder Público devem ajustar-se à cláusula que consagra, em sua dimensão material, o princípio do “substantive due process of law”. Lei Distrital que, no caso, não observa padrões mínimos de razoabilidade. *A exigência de razoabilidade qualifica-se como parâmetro de aferição da Consti-*

tucionalidade material dos atos estatais. - A exigência de razoabilidade – que visa a inibir e a neutralizar eventuais abusos do Poder Público, notadamente no desempenho de suas funções normativas – atua, enquanto categoria fundamental de limitação dos excessos emanados do Estado, como verdadeiro parâmetro de aferição da constitucionalidade material dos atos estatais.”

Nem é preciso dizer que não se conforma com o princípio da moralidade da administração pública previsto no art. 37 da CF o fato de permitir a lei que atos normativos subalternos tornem impossível a fruição de benefício remuneratório instituído por lei.

C) Como fixar as metas e como avaliar o desempenho da Unidade Administrativa onde os agentes Fiscais de Rendas exercem os seus cargos

As metas para efeito de pagamento da PR só podem se referir à eficiente arrecadação das receitas correntes de natureza tributária.

Assim, a meta a ser alcançada pelos Agentes Fiscais de Rendas que exercem os cargos na CAT se resume na obtenção de resultado da arrecadação no montante estimado na Lei Orçamentária Anual. Como previsão de resultado passível de mensuração, a meta atingida pode não coincidir exatamente com o valor quantificado.

O certo é que a meta há de ser fixada em montante próximo às receitas estimadas, podendo o resultado efetivo ficar pouco aquém, ou pouco além do estimado a título de arrecadação de receitas correntes de natureza tributária. O que não se pode é fixar um valor que extrapole 2 bilhões da estimativa orçamentária, como ocorreu com aquele fixado a *destempo* pela Resolução Conjunta CC/CG/SPG-1 de 25-10-2016.

Nada impede de incluir no pagamento da PR a avaliação da unidade administrativa da CAT onde os Agentes Fiscais de Rendas exercem suas funções, pois isso equivale à avaliação de desempenho funcional dos próprios servidores públicos. Não é de se admitir, porém, a inclusão de fatores aleatórios e impertinentes como “índice de satisfação de usuários externos” como diz a Resolução ou “a mensuração do impacto para o cidadão” como diz a Lei.

Esses índices, para efeito de avaliação, hão de estar fundamentados necessariamente em dados objetivos e definidos previamente antes do exercício do pagamento da PR. Podem ser incluídos os dados objetivos, como assiduidade do servidor, o comportamento do servidor incluindo sua apresentação pessoal, e dados referentes à eficiência no uso dos insumos como diz a Lei sob exame, mas, desde que calcados em parâmetros objetivos com base na média de insumos consumidos nos últimos três anos, considerada a variação de fatores conjunturais.

Tanto as metas, como os índices de avaliação da unidade administrativa pertinente da CAT, na verdade, avaliação do desempenho funcional dos Agentes Fiscais de Rendas, devem ser fixadas antes da Lei Orçamentária Anual sob execução. A razão é simples. Pelo princípio da legalidade das despesas e da fixação de despesas nenhum centavo pode ser pago sem previsão em Lei Orçamentária Anual – LOA – que vigora no período compreendido entre o dia 1º de janeiro a 31 de dezembro de cada ano. Daí o princípio da anualidade orçamentária que não se confunde com a anualidade tributária que ficou suspenso pela EC nº 7 de 22-5-64, vindo a ser revogado pela EC nº 18/65.

A despesa a ser paga a título de PR deve estar prevista na LOA. A LOA, para estabelecer as despesas a título de PR, pressupõe fixação de metas e avaliação do desempenho fiscal da unidade administrativa onde os Agentes Fiscais de Rendas exercem a suas atividades funcionais. Somados esses dois elementos irão resultar em um valor determinado a ser incluído no montante fixado a título de

despesas correntes, concernente as despesas de custeio de pessoal civil, segundo a classificação do art. 13 da Lei nº 4.320/04.

Sem previsão na dotação orçamentária correspondente, ou nos créditos adicionais suplementares e especiais, nenhum centavo pode ser pago, ainda que existam recursos financeiros disponíveis. É o que decorre dos princípios de fixação de despesas, da legalidade das despesas e da anualidade orçamentária.

A fixação de meta de arrecadação para efeito de PR deve ser feita mediante utilização do *mesmo critério* para elaboração de estimativa de receitas prevista nos arts. 29 e 30 da Lei nº 4.320/64, de observância impositiva para as três esferas políticas por ser uma lei complementar do ponto de vista material (art. 165 § 9º da CF).

Assim, a fixação de metas de arrecadação para efeito de PR deve observar as demonstrações mensais de receita arrecadada, abrangendo os três últimos exercícios, pelo menos, sopesadas as circunstâncias de ordem conjuntural e outras que possam afetar a produtividade da fonte de receita.

Uma vez fixada a meta, isto é, o montante a ser atingido pela ação dos Agentes Fiscais de forma efetiva e eficiente, já considerados os índices de avaliação da unidade administrativa da CAT onde os Agentes Fiscais de Rendas exercem os seus cargos, será possível calcular o montante das despesas com o pagamento da PR que deverá figurar na LOA.

Pelo exame das Leis nºs 15.265, de 26-12-2013, 15.646, de 23-12-2014 e 16.083, de 28-12-2015, que aprovaram o orçamento anual para os exercícios de 2014, 2015 e 2016, respectivamente, é possível constatar que no Quadro VII (despesas por elemento e por fonte de recurso) estão consignadas dotações sob o Código de nº 11 “*Vencimentos e vantagens fixas – Pessoal Civil*” e sob o Código de nº 16 “*Outras despesas variáveis – Pessoa Cível*”.

Se entender que a PR constitui modalidade de vantagem pessoal do Agente Fiscal de Rendas que integra a remuneração do

servidor, a despesa para seu pagamento está incluída no Código 11. Se entender que se trata de pagamento esporádico sem vinculação com a remuneração do cargo de Agente Fiscal de Rendas, a despesa para seu pagamento está contemplada no Código 16. Para nós, a PR faz parte integrante da remuneração do Agente Fiscal de Rendas, embora não se incorpore a seus vencimentos para qualquer efeito legal.

Há, portanto, na dotação orçamentária competente a fixação de despesas para o pagamento da PR.

Constatada a insuficiência de verba na dotação consignada, cabe ao Executivo obter autorização legislativa para abrir crédito adicional suplementar, sempre que ultrapassando o limite de delegação legislativa para proceder a suplementação por via de Decreto.

Na eventualidade de não existir dotação própria, por omissão do Executivo, cabe a ele obter autorização legal para abrir crédito adicional especial. O que não é possível é deixar o Executivo de cumprir a lei, a pretexto de insuficiência de verba ou da falta de previsão orçamentária decorrentes de sua omissão.

Ordenar despesas não autorizadas por lei ou sem a observância das prescrições legais pertinentes configura crime de responsabilidade (art. 11, inciso I da Lei nº 1.079/50). Porém, o contrário, isto é, não incluir na LOA o pagamento de despesa prevista em lei, não é crime. A própria inexecução da programação orçamentária não configura crime, porque o nosso orçamento tem natureza meramente autorizativa e não impositiva, exceto as verbas resultantes de emenda parlamentar (§§ 9º e 11, do art. 166-A da CF) e aquelas consignadas a outros Poderes e ao Ministério Público e Defensoria Pública que devem ser disponibilizadas em forma de duodécimos até o dia 20 de cada mês (art. 168 da CF).

Contudo, o exercício do direito material conferido ao servidor público por lei especial não pode ficar na dependência da vontade do Executivo, pelo que fica aberta a via da ação judicial para compelir o governante a cumprir a lei.

Assim analisado o conteúdo da consulta passaremos a responder aos quesitos formulados.

III. RESPOSTA AOS QUESITOS

1. A proposta de Lei Orçamentária (LOA) do Estado de São Paulo, apresentada anualmente ao Poder Legislativo pelo Chefe do Poder Executivo (inciso XVII do artigo 47 da Constituição Estadual), deve especificar, dentre as despesas previstas para o exercício seguinte, mormente entre as chamadas despesas correntes com pessoal, o pagamento da verba prevista pelo artigo 26 e seguintes da Lei Complementar Estadual nº 1.059/08 – Participação nos Resultados?

R: Sim, na Lei orçamentária Anual deve necessariamente conter a fixação de despesas para pagamento do benefício pecuniário instituído pelo art. 26 da Lei nº 1.059/08.

2. A participação nos Resultados deve estar prevista na LOA a ser verificada através de uma rubrica específica?

R: Não necessariamente. Se entender que o benefício a ser pago aos Agentes Fiscais de Rendas compõe a remuneração dos titulares daquele cargo, basta a previsão de despesas a título de despesas de pessoal civil na categoria econômica de despesas correntes.

3. Nas Leis Orçamentárias Anuais dos últimos exercícios, é possível a identificação da despesa com as PR dos Agentes Fiscais de Rendas?

R: Sim, conforme aduzido no corpo deste parecer. Só que a forma de fixação de metas e de avaliação do desempenho da unidade administrativa da CAT onde os Agentes Fiscais de Rendas exercem a suas funções é ilegal e inconstitucional, nada tendo de razoável à medida que permite o esvaziamento do conteúdo material da

PR, como ocorreu em relação às metas fixadas para o exercício de 2016 em que se fixou uma meta de arrecadação inatingível.

4. Em caso de resposta afirmativa ao primeiro quesito, qual a sanção aplicada em caso da omissão orçamentária? Qual é o melhor instrumento para imputar a irregularidade em juízo?

R: Como vimos no corpo deste parecer há fixação de despesas para pagamento da PR tanto no Código 11, como no Código 16 do Anexo VII da LOA.

Outrossim, na eventualidade de omissão na proposta orçamentária, de despesa para pagamento da PR não incide qualquer tipo de sanção. Configura crime de responsabilidade efetuar pagamento sem previsão legal ou em desacordo com as normas orçamentárias (art. 11, I da Lei nº 1.079/50), mas não pagar benefício pecuniário criado por lei não configura crime. Contudo, cabe aos interessados ingressarem em juízo buscando a fruição material do benefício legal outorgado.

5. Como se trata de uma verba atrelada ao cumprimento de metas fixadas pela Administração estadual é razoável que essas metas sejam fixadas depois de iniciado o exercício financeiro da competência?

R: Não. Conforme consta do corpo deste parecer, as metas devem ser fixadas anualmente, antes do exercício da execução orçamentária, com base nas demonstrações mensais de receitas arrecadadas nos últimos três anos, pelo menos, de conformidade com os arts. 29 e 30 da Lei nº 4.320/64 que regem a elaboração da estimativa de arrecadação tributária anual.

Como os pagamentos da PR são trimestrais (art. 33, § 1º), essas metas deverão ser desdobradas em 4 quotas trimestrais.

Outrossim, na apuração do Índice de Cumprimento de Metas - IC - deverão ser expurgados os elementos aleatórios e imper-

tinentes, como o “Índice de satisfação dos usuários externos”, substituindo-os por dados objetivos, como a assiduidade dos Agentes Fiscais de Rendas lotados na CAT, seu comportamento, incluindo sua apresentação pessoal, e dados referentes à eficiência no uso dos insumos, desde que calcados em parâmetros objetivos prefixados com fundamento no consumo desses insumos verificado nos últimos três anos, consideradas as alterações conjunturais.

6. Qual ou quais as medidas cabíveis em face das respostas dadas aos quesitos anteriores?

R: Cabe aos interessados ingressarem com ação judicial por obrigação de fazer requerendo a condenação da Fazenda no pagamento da PR e na elaboração de metas de arrecadação tributária pelo emprego do mesmo critério de elaboração da previsão de receitas tributárias (arts. 29 e 30 da Lei nº 4320/64) e com expurgo de elementos aleatórios e impertinentes na apuração do Índice de Cumprimento de Metas, relativamente à unidade administrativa da CAT onde os Agentes Fiscais de Rendas exercem os seus cargos, que a Resolução SF nº 56, de 23-10-2008 denomina de Índice de Cumprimento das Metas das Unidades de Administração Tributária – ICAT.

É o nosso parecer, s.m.j.

Kiyoshi Harada
OAB/SP nº 20.317

Eduardo Marcial Ferreira Jardim
OAB/SP nº 69.508