

JAM, JURÍDICA

2011 SETEMBRO

Administração Pública, Executivo e Legislativo e Administração Municipal

edição especial

ISSN 1806-1346

JAM,
JURÍDICA

administração pública
executivo e legislativo
e administração municipal

JAM-JURÍDICA é uma revista mensal produzida por
JAM-JURÍDICA EDITORAÇÃO E EVENTOS LTDA.

Endereço Comercial:

Av. Praia de Itapuã, Quadra 17, Lotes 49/52,
Shopping Boulevard, Salas D 2.4 e D 2.5
Lauro de Freitas - Bahia
CEP 42700-000
Fones: (71) 3342-4531 / 3342-3756 / 3342-3880
www.jam-juridica.com.br
contato@jam-juridica.com.br

Editor:

JAM-JURÍDICA EDITORAÇÃO E EVENTOS

Conselho Redacional:

Adilson Abreu Dallari
Afonso H. Barbuda
Alice Maria González Borges
André dos Santos Pereira Araújo
Carlos Alberto Sobral de Souza
Luciano Ferraz
Rafael Carrera

Diretor Comercial

André dos Santos Pereira Araújo
atendimento@jam-juridica.com.br

Revisão:

Rosângela Lyra

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
Elizabet Häussler CRB-5/1237

JAM JURÍDICA: Administração Pública, Executivo e Legislativo
e Administração Municipal. Salvador: Jam-Jurídica Editoração
e Eventos Ltda. Ano XVI, edição especial, setembro, 2011.

Periodicidade Mensal

ISSN 1806-1346

1. Administração Pública - Periódico. 2. Administração
Municipal - Periódico. I. Título.

CDU 35(05)

As idéias esposadas nos opinativos e demais matérias doutrinárias
subscritas pelos colaboradores desta revista são de sua exclusiva
responsabilidade.

Adilson Abreu Dallari

Advogado
Professor Titular de Direito Administrativo da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo/SP

Afonso H. Barbuda

Chefe da Assessoria Jurídica do Tribunal de Contas dos Municípios/BA

Alice González Borges

Professora Titular de Direito Administrativo da UCSAL
Membro do Conselho Superior do Instituto Brasileiro de Direito Administrativo

André dos Santos Pereira Araújo

Administrador
Especialista em Gestão Pública Municipal
Bacharel em Direito
Pós-graduando em Direito Público – UNIFACS

Angélica Maria Santos Guimarães

Advogada
Mestra em Direito Público (UFPE)
Procuradora do Município do Salvador
Professora Universitária

Carlos Alberto Sobral de Souza

Conselheiro do Tribunal de Contas do Estado de Sergipe

Carlos Ayres Brito

Ministro do Supremo Tribunal Federal

Carlos Pinto Coelho Motta

Advogado
Professor Adjunto de Direito Administrativo da Faculdade Mineira de Direito da PUC/MG

Carmem Lúcia Antunes Rocha

Professora Titular de Direito Constitucional da Faculdade Mineira de Direito da PUC/MG

Celso Antônio Bandeira de Mello

Advogado
Professor Titular de Direito Administrativo da PUC/SP

Darcy Queiroz

Assessora Jurídica do Tribunal de Contas dos Municípios/BA

Edite Mesquita Hupsel

Advogada
Procuradora do Estado da Bahia

Ernandes de Andrade Santos

Advogado
Professor de Direito do Trabalho da UCSAL

Evandro Martins Guerra

Advogado
Professor de Direito Administrativo e Direito Financeiro da Faculdade Milton Campos e Universidade FUMEC
Coordenador da pós-graduação em Direito Administrativo do CEAJUFE

Fábio Nadal Pedro

Consultor Jurídico da Câmara Municipal de Jundiaí/SP

Fabrcio Motta

Procurador-Geral do Ministério Público junto ao TCM/GO
Mestre em Direito Administrativo pela UFMG

Flávio C. de Toledo Jr.

Economista
Técnico do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo

Francisco de Salles Almeida Mafra Filho

Doutor em Direito Administrativo pela UFMG;
Professor Adjunto I de Direito Administrativo na UFMT

Francisco Ferreira Jorge Neto

Juiz Titular da 1ª Vara do Trabalho de São Caetano do Sul
Professor Universitário
Mestre em Direito das Relações Sociais – Direito do Trabalho pela PUC/SP

Francisco Fontes Hupsel

Advogado

Gina Copola

Advogada

Gustavo Justino de Oliveira

Advogado
Doutor em Direito do Estado pela USP
Professor Universitário

Hugo de Brito Machado

Professor Titular de Direito Tributário da UFC
Presidente do Instituto Cearense de Estudos Tributários
Juiz aposentado do TRF – 5ª Região

Ivan Barbosa Rigolin

Advogado, parecerista e consultor jurídico de entes públicos
Autor de obras jurídicas especializadas na área do Direito Público

Jair Eduardo Santana

Mestre e doutorando em Direito do Estado (PUC/SP)
Professor em cursos de pós-graduação
Magistrado de entrância especial

João Batista Alcântara Filho

Juiz de Direito do Tribunal de Justiça da Bahia

João Carlos de Mendonça Leal

Assessor Jurídico do Tribunal de Contas dos Municípios/BA

João de Deus Pereira Filho

Advogado
Economista

João Fernandes Neto

Coordenador CAA do Tribunal de Contas dos Municípios/BA

João Jampaulo Júnior

Advogado
Mestre e Doutor em Direito Constitucional pela PUC/SP
Professor de Direito
Consultor em Direito do Estado

Jorge Jesus de Azevedo

Bacharel em Direito
Pós-graduando em Direito Público – UNIFACS

José Aras

Professor de Direito Administrativo da Escola Livre de Direito Josaphat Marinho
Professor de Direito Administrativo da Faculdade de Direito da UCSAL
Professor substituto de Direito Administrativo da UFBA
Advogado e Consultor Jurídico de Prefeituras Municipais

José Francisco de Carvalho Neto

Professor de Direito Administrativo da UCSAL
Superintendente Geral do TCM – BA

José Nilo de Castro

Mestre e Doutor em Direito Administrativo
Professor Titular de Direito Municipal e de Direito Administrativo da Faculdade de Direito Milton Campos

Jouberto de Quadros Pessoa Cavalcante

Advogado
Professor da Faculdade de Direito Mackenzie
Mestre em Direito Político e Econômico pela Universidade Mackenzie
Mestre em Integração da América Latina pela Universidade de São Paulo (USP/PROLAM)

Juarez Freitas

Professor de Direito Administrativo – UFRGS e Escola Superior da Magistratura – AJURIS

Kiyoshi Harada

Especialista em Direito Tributário e em Direito Financeiro pela FADUSP
Mestre em Processo Civil – UNIP
Professor de Direito Tributário, Administrativo e Financeiro
Ex-Procurador-Chefe da Consultoria Jurídica do Município de São Paulo

Luciano Ferraz

Advogado
Doutor e Mestre em Direito Administrativo pela UFMG
Professor de Direito Administrativo da UFMG
Professor de Direito Financeiro e Finanças Públicas da PUC/Minas

Lúcio Flávio Camargo Bastos

Procurador Jurídico do INCRA – Bahia

Luiz Alberto Blanchet

Mestre e Doutor em Direito
Professor nos cursos de Mestrado e Doutorado em Direito Constitucional e Administrativo da Pontifícia Universidade Católica do Paraná
Membro Catedrático da Academia Brasileira de Direito Constitucional
Membro do Instituto dos Advogados do Paraná

Marcos Juruena Villela Souto

Procurador do Estado do Rio de Janeiro
Professor de Direito Administrativo, Constitucional e Econômico na Escola de Pós-Graduação em Economia da Fundação Getúlio Vargas e na Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro

Marcus Vinícius Americano da Costa

Professor de Direito Constitucional e Direito do Trabalho da Faculdade de Direito da UCSAL
Professor de Direito Constitucional, Municipal e do Trabalho da Faculdade Ruy Barbosa – BA
Mestre em Direito – UFBA

Maria da Conceição Castellucci Ferreira

Assessora Jurídica do Tribunal de Contas dos Municípios/BA

Maria da Graça Diniz da Costa Belov

Professora Assistente da Cadeira de Direito Constitucional da Criança e do Adolescente – UCSAL

Maria do Carmo de Macêdo Cadidê

Auditora Jurídica do Tribunal de Contas do Estado da Bahia

Maria Elisa Braz Barbosa

Advogada
Mestre em Direito Administrativo – UFMG

Maria Gravina Ogata

Advogada Ambientalista
Mestre em Geografia Física

Moacir Joaquim de Santana Junior

Bel. em Direito – UFS
Pós-Graduado em Gestão Pública – UNIT
Secretário de Controle Interno da Prefeitura de Aracaju
Diretor Presidente da Empresa de Serviços Urbanos de Aracaju – EMSURB

Morgana Bellazzi de Oliveira Carvalho

Especialista em Direito Público e Responsabilidade Fiscal pelo CEPPEV
Especialista em Processo Civil pelo CCJb
Agente de Controle Externo do TCE/BA
Advogada

Nelson Nery Costa

Professor Adjunto da Universidade Federal do Piauí Presidente da OAB/PI

Patrícia Verônica N. C. Sobral de Souza

Contadora e Advogada
Professora de Pós-graduação – UNIT
Pós-graduada em Auditoria Contábil – UFS
Pós-graduada em Direito Civil e Processo Civil
Assessora de Gabinete do Tribunal de Contas do Estado de Sergipe

Paulo Borba Costa

Advogado
Procurador do Estado da Bahia
Professor da Faculdade de Direito da UCSAL

Paulo Modesto

Professor de Direito Administrativo da Universidade Federal da Bahia – UFBA
Membro do Ministério Público da Bahia
Membro do Instituto Brasileiro de Direito Administrativo – IBDA
e do Instituto dos Advogados da Bahia – IAB

Pedro Henrique Lino de Souza

Conselheiro do Tribunal de Contas do Estado da Bahia

Pedro Paulo de Almeida Dutra

Professor da Faculdade de Direito da UFMG/MG

Petrônio Braz

Advogado
Assessor Jurídico

Pilar Célia Tobio de Claro

Juíza de Direito da Justiça Estadual da Bahia

Rafael Carrera Freitas

Mestre em Direito Público pela UFBA
Professor Universitário
Procurador do Município de Salvador

Ricardo Maurício Freire Soares

Advogado
Professor de Graduação e Pós-Graduação da UNIME – Bahia
Doutor e Mestre em Direito pela Universidade Federal da Bahia
Membro do Instituto dos Advogados Brasileiros e do Instituto dos Advogados da Bahia

Roberto Maia de Ataíde

Advogado

Romário da Costa Gomes

Jornalista
Auditor Jurídico do Tribunal de Contas da Bahia

Rubens Nunes Sampaio

Procurador aposentado do Estado da Bahia
Membro do Conselho Estadual do Meio Ambiente – SEPRAM – BA

Sarah Maria Pondé

Chefe da UNAI do Tribunal de Contas dos Municípios/BA

Sérgio de Andréa Ferreira

Advogado
Professor Titular de Direito Administrativo/RJ
Desembargador Federal aposentado

Sérgio Ferraz

Advogado
Ex-professor Titular de Direito Administrativo da PUC/RJ

Simone da Costa Neves Araújo

Bacharel em Direito
Pós-graduanda em Direito Público – UNIFACS

Tatiana Maria Nascimento Matos

Advogada

Toshio Mukai

Mestre e Doutor (USP)

Walter Moacyr Costa Moura

Assessor Jurídico do Tribunal de Contas dos Municípios/BA

Weida Zancaner

Mestre em Direito Administrativo pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
Professora de Direito Administrativo da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

Yuri Carneiro Coelho

Advogado
Professor Universitário
Diretor Nacional Secretário da ABPCP – Associação Brasileira de Professores de Ciências Penais
Mestre em Direito Público/UFBA

Prezado leitor,

A Associação dos Procuradores do Município do Salvador – APMS, em parceria com a JAM-JURÍDICA Editoração e Eventos, apresenta-lhe a edição especial da Revista JAM-JURÍDICA, composta por artigos e outros trabalhos jurídicos de seus associados que se dedicam a matérias pertinentes ao cotidiano da Administração Pública, em especial dos municípios.

O crescente amadurecimento da Democracia no Brasil pós-ditadura e o avanço nas teorizações acerca da obrigatoriedade de efetivação dos Direitos Fundamentais fortalecem, cada vez mais, a necessidade da carreira do Advogado Público, tanto na União quanto nos Estados, Municípios e Distrito Federal, o que, de resto, já havia sido reconhecido pela própria Carta Constitucional de 1988.

Cabe ao Advogado Público a nobre e difícil missão de atuar em defesa do interesse público. Na atividade de consultoria, intermedeia, de forma independente, a relação entre os interesses do Administrador e os interesses indicados na Constituição Federal e nas Leis, buscando compatibilizá-los, de modo que as políticas públicas possam ser planejadas e executadas nos parâmetros da juridicidade, sempre com fulcro na garantia dos direitos do cidadão. Da mesma forma, sua atuação na representação judicial do Estado garante a efetiva, impessoal e contínua proteção do ente público e do erário, independentemente da direção em que soprem os ventos da política.

Cientes, então, de seu papel no Estado Democrático de Direito, os Procuradores do Município do Salvador, por meio de sua Associação, compartilham experiências com a comunidade, esperando oferecer não só prazerosos momentos de estudo e reflexão, mas, sobretudo, um contributo para a defesa do interesse público e para a boa gestão da coisa pública.

Salvador, setembro/2011

Geórgia Campello
Presidente da APMS

DOCTRINA

A tributação dos contratos EPC nos empreendimentos industriais – Prejuízos à arrecadação do ISS David Bittencourt Ludovice Neto	3
A constitucionalidade da inversão das fases procedimentais da Lei de Licitações do Estado da Bahia Eduardo Amin Menezes Hassan	11
ISS na importação de serviços Geórgia Teixeira Jezler Campello	25
COSIP: Tributo municipal controverso Gisane Tourinho Dantas	42
Custeio de curso de especialização para servidor público – Análise do vínculo jurídico entre este e a Administração João Deodato Muniz de Oliveira	57
Brevíssimas considerações sobre a competência tributária e os princípios da legalidade e tipicidade tributárias. José Antônio Garrido	66
O princípio da capacidade contributiva Katya Dantas	82
A inscrição de imposições pecuniárias aplicadas pelo Tribunal de Contas dos Municípios na Dívida Ativa e a disciplina dos juros e correção monetária Pedro Leonardo Summers Caymmi	91

PARECER

Regulamentação do inciso I do artigo 26 da Lei Complementar Municipal de nº 03/1991 Francisco Bertino de Carvalho	107
Aplicabilidade dos parâmetros relativos aos recuos das edificações previstos na Lei Municipal nº 4.607/92 ou na Lei nº 7.400/2008 Maria Laura Calmon de Oliveira	116

PRÁTICA FORENSE

Apelação ao egrégio Tribunal de Justiça do Estado da Bahia Carlos Alberto Nova Filho	123
Ação Civil Pública movida pelo Município do Salvador para garantir circulação de pessoas e montagem de infraestrutura no Carnaval 2011 Daniel Majdalani de Cerqueira e Marcelo Luís Abreu e Silva	138

DOCTRINA

A Tributação dos Contratos EPC nos Empreendimentos Industriais – Prejuízos à Arrecadação do ISS

David Bittencourt Ludovice Neto

Procurador do Município do Salvador

Advogado

Membro da Comissão de Advocacia Pública da OAB-BA

Ex-Advogado do Jurídico Tributário da Petrobras - Bahia

Pós-graduado em Direito Empresarial pela Fundação Escola de Comércio Álvares

Penteado – SP/Juspodivm – Faculdades Jorge Amado

MBA em Direito Empresarial da Indústria de Petróleo e Gás – Fundação Getúlio Vargas - RJ

Pós-Graduando em Processo Administrativo e Judicial Tributário pela Fundação

Orlando Gomes – UFBA/Faculdade Baiana de Direito

E-mail: davidludovice@lca.adv.br

Questão que merece atenção, em particular para aqueles municípios que abrigam empreendimentos de grande porte em seus limites territoriais, é o efetivo descompasso existente entre os contratos EPC - *Engineering, Procurement and Construction* (amplamente utilizados, e.g., como meio de viabilização de empreendimentos da indústria petroquímica, automobilística, de energia elétrica, termoelétricas, de petróleo e gás, do segmento naval, dentre outras) e a sistemática brasileira da segregação de competências tributárias distintas entre União Federal, Estados e Municípios, no tocante à exação sobre o consumo.

Concentremo-nos na situação dos entes municipais, objeto desta explanação, por meio da qual, diante da própria complexidade da

matéria, ora se pretende apenas lançar as bases da discussão acerca do tema.

Por força da condição de entes federativos autônomos, atribuída aos municípios pela Constituição da República de 1988 (art. 18), foi-lhes também constitucionalmente conferida, como forma de realização dessa autonomia, a competência para instituir e arrecadar determinados tributos, dentre os quais o ISSQN – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (arts. 30, III, e 156, III).

O ISS, que desde a Emenda Constitucional n.º 18/65 substituiu o antigo imposto de indústrias e profissões (que já no anterior sistema tributário nacional era devido aos municípios), demanda, para a sua instituição e exigência, a

edição de lei municipal própria por parte do ente público, que por sua vez, necessariamente, deve se amoldar aos termos da Lei Complementar n.º 116/2003 e sua lista anexa de serviços (a qual relaciona taxativamente aqueles serviços sujeitos à tributação pelo ISS), norma essa que atualmente define o regramento geral de regência do imposto, conforme fixado pelo art. 156, III, da Constituição da República.

Diante disso, tem-se que os fatos geradores do ISS serão aquelas prestações de serviços não compreendidas dentre as consagradas pela Constituição, por motivo de política fiscal, como hipóteses de incidência do ICMS (art. 155, II) e que se enquadrem nas atividades relacionadas em um dos 40 itens da lista anexa à Lei Complementar n.º 116/2003.

Quanto ao seu regime tributário, o ISS se configura como imposto indireto e sobre o consumo, tendo como base de cálculo o seu preço e sendo de incidência monofásica, diga-se, marcado pela cumulatividade (não admitindo a compensação por parte do sujeito tributário passivo presente na cadeia produtiva).

Por seu turno, aos estados da Federação cabe a competência tributária (instituir, fiscalizar e arrecadar) do ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transportes Interestaduais e Intermunicipais e de Comunicação (art. 155, II, da Carta Magna). Significa dizer que a circulação de bens com escopo econômico (mercadorias em sentido estrito) e a prestação dos serviços especificamente indicados no dispositivo (mercadorias meramente por ficção jurídica) ensejam a arrecadação do imposto referido para os estados envolvidos (estado de saída – em operações de venda de mercadoria; e também o estado de destino – por meio do diferencial entre a alíquota interna e a interestadual, em operações de aquisição de materiais de uso e consumo na própria empresa e de bens destinados ao seu ativo fixo).

O regramento geral do ICMS é dado pela Lei Complementar n.º 87/96 e implementado pelos convênios celebrados no âmbito do CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária (Lei Complementar 24/75 c/c art. 155, § 2º, g, da Constituição), destinado a equalizar os interesses dos estados e impedir (em tese) o surgimento de guerras fiscais entre entes de uma mesma região ou de regiões distintas.

Quanto ao seu regime tributário, o ICMS, cujo fato gerador é a circulação econômica de bens e a base de cálculo é o preço final da mercadoria (inclusive frete, seguro, despesas aduaneiras, tributos), não obstante também se configure como imposto indireto e sobre o consumo, difere de forma significativa do ISS por se tratar de um tributo plurifásico (em regra)¹, ou seja, sujeito a não cumulatividade, nos moldes do inciso I, do § 2º, do art. 156 da Constituição e do art. 20 da LC 87/96 (compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal).

A referida não cumulatividade, na prática, consiste em promover a exclusão do valor do ICMS recolhido em operação anterior, da base de cálculo do imposto devido na operação seguinte, com o fito de que não haja cobrança de imposto sobre imposto.

Destaque-se, como ponto relevante, que o regime jurídico do ICMS, ainda objetivando realizar o princípio da não-cumulatividade aci-

¹ “A Constituição de 1988 instituiu, para o ICMS, quatro técnicas diversas de arrecadação, ou seja, a não cumulatividade, a monofásica, a da substituição tributária por antecipação – que pode implicar uma não cumulatividade mitigada – e a cumulativa. A técnica geral é a da não-cumulatividade. Não havendo expressa exclusão constitucional, é o regime exposto no inciso I do § 2º do art. 155”. (MARTINS, Ives Gandra da Silva. As Técnicas de Arrecadação Admitidas no ICMS. RDDT 96/96-99, agosto/2003).

ma referido, possui uma sistemática que permite também seja compensado (em 48 meses – art. 20, § 5º, I, da Lei Complementar 87/96, com a alteração da LC 102/2000), através da própria escrituração contábil do empresário contribuinte, o imposto incidente sobre a circulação de bens que este adquiriu para a composição do seu ativo fixo (equipamentos de uma planta industrial, de uma linha de montagem etc.), ou seja, a aquisição de bens (não de mercadorias para revenda) que efetuou como consumidor final, para o desempenho da sua atividade fim.

Acrescente-se a isso que, diante da importância regional que grandes empreendimentos têm para os estados da Federação como geradores de postos de trabalho, receitas e repasses de verbas federais, tais entes públicos conferem regimes tributários especiais às empresas donas dos empreendimentos, dentre os quais o diferimento (postergação) do pagamento do ICMS em um longo prazo e tendo como condição resolutive a desafetação dos bens (equipamentos) do ativo fixo da empresa, o que, em geral, ou nunca acontecerá ou demorará o próprio tempo de vida útil do próprio empreendimento.

Vê-se, com isso, que, se por um lado o ICMS possui um regime tributário muito mais complexo e intrincado que o do ISS, bem como possui alíquotas (nominais de 7% até 38%² – decorrência da sua função seletiva, vide art. 153, § 2º, III, da Constituição; e efetivas até mesmo acima dos 38% – diante da sistemática de incidência *por dentro* do imposto na sua própria base de cálculo – art. 13, § 1º, I, LC 87/96) em muito superiores às praticadas pelos entes titulares do imposto municipal (até 5% – art. 8º da Lei Complementar nº 116/2003), por outro, a sistemática da compensação contábil voltada a realizar o princípio da não cumulatividade representa um ponto de vantagem a ser aproveitado nos grandes empreendimentos que envol-

vam fornecimento de equipamentos de significativo valor no cômputo do seu custo final de implantação.

Assim, para a empresa titular do empreendimento cuja implantação demande um fornecimento de bens associado à prestação de serviços (montagem e instalação de tais bens e de estruturas, construções de suporte, realização de testes operacionais, treinamento de operadores, etc.), será melhor que haja, ao cabo da implantação do empreendimento, percentual maior de gasto com fornecimento de bens do que com a prestação de serviços.

Isso porque o imposto estadual incidente sobre o fornecimento (ICMS) poderá ser objeto de compensação contábil e de regime especial de diferimento, como antes visto, enquanto que o imposto sobre os serviços prestados concomitantemente ao fornecimento (ISS), devido à sua natureza cumulativa e incidência monofásica, configurará custo imediato e inafastável do empreendimento a ser suportado exclusivamente pela própria empresa titular do empreendimento (na condição de consumidora final dos serviços, uma vez que o prestador, ao formular seu preço, considera o imposto como custo, ainda que não expressamente).

Assim, um empreendimento cuja implantação envolva fornecimento de bens e prestação de serviços será economicamente mais viável, na medida em que, ao seu valor final, seja possível atribuir um baixo percentual de serviço e um alto percentual de fornecimento de bens, uma vez que esse cenário representará não apenas uma perda menor com o recolhimento do ISS, como também um aumento proporcional na base de cálculo do ICMS, majorando, por decorrência, a margem de compensação

² Referência feita às alíquotas do Estado da Bahia – art. 50 do Regulamento do ICMS (decreto estadual n.º 12.312/2010).

desse imposto e/ou o seu montante a ser objeto de diferimento por meio de regime especial.

O panorama supra declinado serve de partida para se compreender justamente o ponto fulcral da questão: Como os contratos EPC (*Engineering, Procurement and Construction*) podem vir a desvirtuar os efetivos escopos de implantação de um grande empreendimento, ao ponto de acarretar prejuízo à arrecadação do ISS de competência do município em que este se situa?

A resposta se revela quando se tem em vista que tais contratos não se adequam perfeitamente ao sistema brasileiro de repartição de competências tributárias, no caso, particularmente a repartição entre estados e municípios, da tributação sobre o consumo de bens e serviços. Diga-se, os contratos em questão não foram desenvolvidos para um ambiente tributário em que o objeto contratado (implantação de um empreendimento, considerada como um todo de preço global), não obstante enseje uma tributação sobre consumo, sofre a tributação por dois entes distintos (estado e município), mediante dois impostos diversos (ICMS e ISS)³.

De fato, tais contratos são originários do direito anglo-saxão, tendo sido criados não apenas em consonância com as normas obrigacionais daquele ambiente, mas também observando as diretrizes tributárias às quais estavam submetidos e que, no tocante à tributação do consumo (fornecimento de bens e prestação de serviços), em nada se assemelham ao sistema tributário brasileiro.

O contrato EPC caracteriza-se por compreender, em um só instrumento de avença, as diversas relações jurídicas obrigacionais necessárias para a realização de um empreendimento de grande porte (cadeias contratuais distintas, porém relacionadas), bem como por concentrar, em apenas uma empresa contratada, a

responsabilidade pelos vários escopos (objetivos) daquela contratação, desde estudos de viabilidade e os serviços tecnologicamente mais especializados, passando pela construção civil, até o fornecimento de bens (equipamentos), além da tarefa de coordenar e integrar essas diversas frentes de execução do empreendimento.

Tais contratos são modelados no Brasil, geralmente, com base nos guias de contratação da FIDIC – *International Federation of Consulting Engineers* (uma federação internacional de engenharia), fundada em 1913 e sediada em Genebra, desenvolvidos em observância não apenas aos regramentos de direito contratual próprios da Comunidade Econômica Europeia, como também aos de direito tributário.

Não obstante o contrato EPC apresente pontos de convergência com o contrato de empreitada tipificado no Código Civil (art. 610 e sgs.), com ele não se confunde, haja vista que o espectro do seu objeto contratual (escopo) vai muito além do que a lei define como empreitada, diga-se, elaboração de projeto de construção civil e sua execução, com ou sem fornecimento de materiais inerentes à própria obra de arte.

Em um contrato EPC destinado a implantar um empreendimento industrial de grande porte, a construção civil (e todas as atividades a ela pertinentes) se apresenta como apenas um dos objetivos contratuais sob responsabilidade da empresa contratada, uma vez que a consecução do objeto final do contrato – planta industrial em plena operação – passa pela fase

³ Apenas para fins de delimitação do objeto do presente artigo, mantendo-se o foco na partilha de competência entre estados e municípios, não se faz referência ao IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados, de competência da União Federal, que também se caracteriza como tributo sobre o consumo no sistema tributário brasileiro.

“construção civil”, mas nela não se exaure, muito pelo contrário, demanda o percurso de outras fases absolutamente distintas e tecnicamente independentes, compostas de serviços e do fornecimento de equipamentos industriais.

Em verdade, se por um lado o contrato EPC se configura como um instrumento de negócio jurídico adequado à tributação do consumo nos moldes do IVA Europeu, por outro, não se amolda à partilha da exação sobre o consumo adotada pelo sistema tributário brasileiro.

Isso justamente porque o IVA (Imposto sobre Valor Adicionado), desenvolvido no sistema tributário francês e vigente na Comunidade Econômica Europeia⁴, caracteriza-se como um tributo único sobre o consumo, comportando como hipóteses de incidência todas as modalidades de produção e circulação de mercadorias e todas as de prestação de serviços, cuja base de cálculo é apurada a partir do valor agregado em cada operação, não se acumulando o tributo ao custo do bem durante a circulação pelas fases da cadeia produtiva até o consumidor final.

Com exceção do Brasil, esse modelo do IVA Europeu é adotado pelos países da América Latina componentes do Mercosul (Tratado de Assunção de 1991).

Desta forma, ainda que o IVA guarde semelhança com o ICMS no tocante ao caráter indireto e plurifásico, afasta-se por completo do tributo brasileiro quando se tem em foco a competência tributária, haja vista a exclusividade do IVA enquanto tributo sobre o consumo, ou seja, incide sobre todas as operações onerosas com venda de produtos e/ou prestações de serviços e é da competência de um único ente tributante em âmbito nacional.

De fato, essas características do IVA Europeu que o diferem de forma marcante da tributação sobre o consumo no Brasil, remontam

à sua própria origem enquanto tributo adotado por países de organização política unitária (Estado unitário), diga-se, nos quais não há entes federados autônomos (em geral devido à suas pequenas extensões territoriais) que, por decorrência, não possuem competência tributária própria para sustentar tal autonomia, remanescendo esta com o ente político nacional. Essa situação é diametralmente oposta à organização política adotada no Brasil (sistema federativo), sendo a razão maior da inadequação do contrato EPC, modelado para o sistema tributário estrangeiro, à tributação sobre o consumo em nosso país.

Assim sendo, somente se o ICMS e o ISS, na condição de tributos sobre o consumo, estivessem centralizados sob a competência tributária de um único ente político é que se poderia cogitar em conformidade do contrato EPC com o sistema tributário nacional, em particular com a delimitação de competência tributária entre estados e municípios.

Desta forma, não obstante a legítima intenção, daqueles que primeiro trouxeram tais modelos de contratos para o Brasil, de imprimir celeridade à execução da implantação de empreendimentos complexos, de concentrar em um só contratado a responsabilidade pelo fornecimento e pelos serviços associados, bem assim de obter melhores condições de financiamento (mediante a redução de risco, diretamente junto a instituições financeiras ou através da estruturação de projetos financeiros), faltou-lhes cautela quanto à inadequação desses modelos contratuais estrangeiros ao sistema tributário nacional – em particular a existência de tributos sobre o consumo (ICMS e ISS) dedicados a competências de entes públicos distintos (estados e municípios) – e dos efeitos concretos dessa incompatibilidade.

⁴ Base normativa: Primeira Diretiva de 1967 e Sexta Diretiva de 1977.

De forma alguma se está aqui defendendo a limitação da autonomia da vontade que rege as relações jurídicas privadas e que confere ao empresário a possibilidade de criar contratos atípicos (arts. 421 e 425 do Código Civil) aptos a acompanhar o dinamismo de suas atividades econômicas. Mas fato é que, se de uma parte os contratos EPC (contrato atípico misto) servem bem para conferir segurança à relação jurídica privada entre as partes, o mesmo não se pode dizer com relação aos seus efeitos tributários, diante da inadequada segregação entre o fornecimento de bens e a prestação de serviços, para fins de determinação da base de cálculo do ISS.

Nesse ponto, resta patente que o contrato atípico desenhado pela iniciativa privada, com o legítimo fim de otimizar as diversas relações contratuais envolvidas na consecução do empreendimento e centralizar a responsabilidade pela execução, acaba por ofender a ordem pública, no caso, a sistemática constitucional de segregação das competências tributárias, o que não pode ser admitido.

Cabe delinear uma hipótese em que há efetivo prejuízo ao município em que será implantado o empreendimento:

1. A empresa contratada para implantar o empreendimento, considerando que isso compreende o fornecimento de maquinário industrial pesado e de grande valor, celebra com a empresa contratante um contrato EPC, sob a modalidade *turn key*, através do qual se obriga a entregar o empreendimento não só implantado (construção de estruturas de suporte dos equipamentos, sua montagem e instalação), como testado, operando em um nível de desempenho pré-estabelecido e com a equipe de operadores devidamente treinada, tudo isso mediante o pagamento de preço global fixo;

2. Considerando que a empresa contratada é fornecedora de bens (contribuinte de

ICMS) e também prestadora dos serviços associados (contribuinte de ISS), ou ainda que é uma empresa prestadora de serviço pertencente ao mesmo grupo econômico de uma grande fornecedora de bens, ou é parte em um consórcio empresarial; a determinação da proporção entre o percentual do contrato que é atinente ao fornecimento e o percentual que se refere à prestação dos serviços associados fica exclusivamente a critério de uma só empresa contratada, que facilmente, para aumentar sua margem de lucro sobre o fornecimento ou mesmo por exigência da contratante (para aumentar a base de cálculo do ICMS a lhe ser cedido para fins de creditamento fiscal), pode esvaziar o preço dos serviços, apontando como preço, tão somente, o valor referente aos custos da prestação, alocando a margem de lucro (que naturalmente existe numa prestação de serviços), para o montante correspondente à obrigação contratual de fornecimento. O mesmo pode fazer com relação aos próprios custos do serviço (e.g. materiais e equipamentos empregados), deixando como preço do serviço, para formar a base de cálculo do ISS, apenas a mão de obra diretamente empregada.

De fato, uma vez que a empresa contratada centraliza a execução dos escopos do empreendimento (fornecimento de equipamentos e prestação de serviços destinados à sua implantação e operação), a gestão negocial do grupo econômico ao qual pertença ou do consórcio que componha faz com que, redistribua artificialmente, de acordo com sua conveniência e oportunidade, as proporções entre os valores de venda e de serviços que formam o preço global da contratação, o que, inexoravelmente, desvirtua a realidade de suas obrigações contratuais de fornecimento e prestação de serviços enquanto hipóteses de incidência tributária, majorando a base de cálculo do ICMS em detrimento da base de cálculo do ISS.

Esse cenário descrito acima, que pode ser mais comum do que se imagina no ambiente dos empreendimentos industriais de grande porte, somente repercute em prejuízo aos municípios, na medida em que um contrato EPC cuja proporção entre fornecimento de bens e serviços, de fato, seria 70% para 30%, respectivamente, pode passar a ser representada numa proporção de 80% para 20% ou até mesmo 85% para 15%.

Há de se convir que uma variação de 10% a 15% que seja excluída da base de cálculo do ISS, em empreendimentos cujas cifras alcancem as centenas de milhões de reais, sempre configurará uma perda de arrecadação tributária relevante para um município, em particular, aos pequenos, cujos repasses de verbas voluntárias federais e as participações nos tributos federais e estaduais representam a quase totalidade de suas receitas.

Importante destacar que, em regra, haverá o prejuízo à arrecadação municipal, mesmo diante da norma de repasse do art. 158, IV, e seu parágrafo único, da Constituição da República que, cumulada com o art. 3º da Lei Complementar 63/90, determina que a transferência de 25% do ICMS ao município é feita na proporção de 3/4 do valor adicionado na circulação de mercadorias em seus limites territoriais⁵.

Contra isso, cabe aos municípios se valer de seu direito-dever de fiscalização tributária, promovendo as pertinentes ações fiscais nos moldes das prerrogativas estabelecidas no art. 194 e sgs. do Código Tributário Nacional, desde que obedecido o princípio da pertinência do objeto fiscalizado, consoante a Súmula 439 do STF.

Assevere-se que o caso sob lume em nada se aproxima da lógica derivada do objeto da Súmula 163 do STJ (fornecimento de merca-

dorias com a simultânea prestação de serviços em bares e restaurantes), tributada pelo ICMS, na medida em que nos contratos da modalidade EPC os serviços não se mostram como meramente acessórios do fornecimento dos equipamentos, mas sim independentes e tão relevantes quanto este para a conclusão do empreendimento. Vale dizer, diante da amplitude do objeto do contrato (objetivos cumulados, de naturezas distintas, que culminam na entrega de um empreendimento industrial operante) não há como se estabelecer uma relação de predominância/importância entre as prestações contratuais, ao ponto de afirmar que os serviços contratados são secundários perante o fornecimento.

A verdade é que, se os serviços prestados no bojo do contrato EPC se enquadram dentre aqueles previstos na lista anexa à Lei Complementar n.º 116/2003 (e cumulativamente na lista equivalente que acompanha a lei municipal específica de instituição do ISS), tais serviços necessariamente demandam o trato tributário absolutamente segregado da outra obrigação contratual assumida pela contratada, no caso, o fornecimento de equipamentos, por seu turno sujeito ao ICMS. Nesse sentido, há precedente do STJ sobre a delimitação da competência tributária entre estados e municípios (REsp 650.687-RJ).

Aliás, a referida jurisprudência do STJ somente não se aplicaria se o inciso V do art. 2º da Lei Complementar n.º 87/96 estivesse implementado, o que não é o caso⁶.

⁵ Vide cálculo do índice de participação dos municípios – IPM e do índice de valor adicionado – IVA no Estado da Bahia: http://www.sefaz.ba.gov.br/scripts/default/IVA_calculo_legislação.pdf

⁶ Art. 2º O imposto incide sobre:
V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

Por decorrência, justamente com o fito de realizar a tributação segregada das prestações contratuais acima referidas, deve haver também o absoluto respeito à materialidade da base de cálculo dos tributos envolvidos, em particular do imposto municipal, considerando-se como preço dos serviços o seu real valor de mercado, com todos os seus elementos de custo e margem de lucro, como se isoladamente considerado fosse.

No caso, ressalvadas as peculiaridades da exação sobre importações, exportações e renda, a lógica é a mesma aplicada aos preços de transferência (venda e/ou transferência de bens e serviços por preços inferiores à média de mercado) praticados entre empresas relacionadas (mesmo grupo econômico ou consórcio empresarial), questão essa que há muito é objeto de regramento e fiscalização, a fim de se impedir a evasão de tributos federais, inclusive, mediante o uso da técnica de arbitramento para a correta apuração da base de cálculo.

Às empresas contratadas para a implantação do empreendimento cabe, na condição de contribuintes do ISS, demonstrar detalhadamente, uma vez submetidas à fiscalização tributária, que a base de cálculo de cada serviço prestado no bojo do contrato EPC corresponde, efetiva e concretamente, ao preço do serviço praticado no mercado, não obstante o preço global que perceba como remuneração pela entrega em operação (modalidade *turn key*) do empreendimento em questão.

Às empresas contratantes (proprietárias do empreendimento), na condição de responsáveis pela retenção na fonte do ISS (substituição tributária) a que podem estar sujeitas, conforme a natureza do serviço prestado e a disposição da lei municipal específica (consoante permite o art. 6º, da Lei Complementar n.º 116/2003), por seu turno, cabe, dentre outras me-

didias, exigir da empresa contratada a demonstração dos preços unitários dos serviços compreendidos no EPC, devidamente segregados dos preços dos equipamentos fornecidos e, inclusive, a depender da relação negocial existente entre as partes, através de “proposta aberta”, pela qual à contratante é franqueado o conhecimento do total de custos e da margem de lucro que compõem o preço do serviço.

A constitucionalidade da inversão das fases procedimentais da Lei de Licitações do Estado da Bahia

Eduardo Amin Menezes Hassan

Procurador do Município do Salvador e pós-graduado em Direito do Estado pela Universidade Federal da Bahia

SUMÁRIO

1. Introdução
2. Inovações significativas da lei 9943/05
 - 2.1 O pregão
 - 2.2 Sanções administrativas
 - 2.3 Fase saneadora de falhas
 - 2.4 Revisão e reajustamento
 - 2.5 Criação do órgão estadual de controle, acompanhamento e avaliação financeira dos contratos e convênios
 - 2.6 Convênio
 - 2.7 Constitucionalidade da inversão das fases
3. Inversão das fases no procedimento licitatório
 - 3.1. Vantagens da inversão das fases
 - 3.2. Constitucionalidade da inversão das fases
4. Conclusão.

PALAVRAS-CHAVES: Licitação, fases, inversão, constitucionalidade

1. INTRODUÇÃO

Na década de 1990 a Reforma do aparelho da Administração Pública estava no auge das mais importantes discussões políticas mundiais. No Brasil começou-se essa Reforma no âmbito federal, depois se estendeu pelos outros dois níveis de governo: estadual e municipal. Parte importante dessa reforma aponta para mudanças nos aspectos legislativos para se alcançar maior eficiência e enxugar a máquina administrativa, com tendência cada vez mais ní-

tida de descentralização e delegação a terceiros. A Reforma do Estado brasileiro teve como objetivo implantar uma Administração Pública gerencial, consubstanciada em conceitos atuais de administração e eficiência.

Essa Reforma gerou diversas influências nos outros entes estatais, que também buscaram essa transformação. Tratar-se-á dessa influência na Administração do Estado da Bahia, em especial, na criação da sua nova lei de licitações. A Lei Estadual nº. 9.433/05 trouxe diver-

sas inovações, que ampliam a eficiência da Administração pública nos procedimentos licitatórios.

No entanto, essas inovações tem sido objeto de muitos questionamentos, principalmente quanto à constitucionalidade da inversão das fases do procedimento licitatório, o que poderia gerar certa insegurança. Destarte, objetivava-se demonstrar não só a constitucionalidade desta inversão, como também a sua importância para se alcançar maior eficiência, no que tange aos aspectos de economia e celeridade.

As Leis n.º 8.666/93 e n.º 8.883/94 instituíram as normas gerais sobre licitações e contratos administrativos a serem aplicadas pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, subordinando todos os órgãos da administração direta, os fundos especiais, as autarquias, as fundações públicas, as sociedades de economia mista e as demais entidades controladas por eles, direta ou indiretamente.

Já a Emenda Constitucional nº 19 previu a exclusão, do campo de incidência da Lei de Licitações e Contratos, das Empresas Públicas, das Sociedades de Economia Mista e de suas subsidiárias que explorem atividades econômicas, de produção ou de comercialização de bens ou serviços, permitindo que estas tenham estatutos próprios, com a condição de que fiquem subordinadas aos princípios da administração no tocante à contratação de obras, serviços e alienações. A emenda citada impõe ainda um regime privilegiado ao criar prerrogativas na relação Estado-Particular ou o próprio Estado na condição de contratado. Além disso, essa Emenda instituiu o princípio da eficiência no artigo 37 da Constituição Federal.

No bojo deste trabalho, verificaram-se as vantagens da Lei baiana e a necessidade de se substituir a Lei Federal 8.666/93 por outra mais eficiente e que condiga com a realidade por que passa o Brasil. A Administração Pública precisa

ser mais dinâmica e voltada para a observância dos princípios constitucionais: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência; sem deixar, contudo, de evoluir.

Com o advento da Lei Estadual n.º 9.433, de 1º de março de 2005, o Estado da Bahia apresentou ao país uma Lei atualizada e aperfeiçoada que reduzirá a burocracia, evitando artifícios nocivos como o patrocínio do interesse privado perante o Estado, o superfaturamento de preços e, principalmente, a corrupção.

O objetivo geral deste artigo consiste em abordar a constitucionalidade da inversão das fases do procedimento licitatório, contribuindo para a pacificação desse ponto nas discussões sobre as principais mudanças da Lei baiana, que foi um reflexo da Reforma do Estado. Além de demonstrar a eficiência, rapidez e economia do mencionado diploma legislativo, contribuindo para uma possível alteração da legislação federal sobre esse tema.

2. INOVAÇÕES SIGNIFICATIVAS DA LEI 9.433/05

A nova Lei de Licitações e Contratos da Bahia possui inovações de extrema importância para se alcançar maior eficiência e moralização da Administração Pública. As principais mudanças são: a introdução da nova modalidade do Pregão Presencial e Eletrônico; a inversão das fases do procedimento licitatório; a diferenciação técnica entre reajustamento e revisão de contrato; maior rigor na atribuição de responsabilidades dos agentes públicos; criação de órgão central de controle, acompanhamento e avaliação financeira dos contratos e convênios; disciplina dos convênios; inclusão da fase saneadora de falhas; adequação técnica das sanções administrativas e a desconsideração da personalidade da pessoa jurídica nas hipóteses de fraude na criação de novas entidades empresariais.

2.1 O PREGÃO

Na Seção VI da Lei 9.433/05 foi introduzida a nova modalidade denominada pregão, em conformidade com a Lei n.º 10.520/02, que concretizou essa modalidade para a Administração Pública Federal, Estadual, do Distrito Federal e dos Municípios, abrangendo não só a Administração Pública Direta, mas também a Indireta.

O pregão é utilizado para aquisição de bens e serviços comuns pela Administração Pública. A sua utilização implica a redução de custos e de tempo, gerando os seguintes benefícios: economia, desburocratização e rapidez. O pregão possui as seguintes características:

(I) destina-se à aquisição de bens e serviços comuns; (II) não possui limites de valor estimado de contratação para que possa ser adotada essa modalidade de licitação; (III) só admite o tipo de licitação menor preço; (IV) concentra todos os atos em única sessão; (V) conjuga propostas escritas e lances durante a sessão; (VI) possibilita a negociação entre o pregoeiro e o proponente que ofertou o menor preço e (VII) é um procedimento célere (HUPSEL; COSTA, 2006, p. 288).

O artigo 109 da Lei 9.433/05 instituiu duas modalidades de pregão, a exemplo dos Decretos Estaduais n.ºs 8.589 e 8.590/03: o pregão presencial e o eletrônico. Esses mecanismos simplificados garantem a possibilidade de se contratar com maior celeridade e melhores preços.

A celeridade e eficiência que se alcançam, principalmente pela inversão das fases, foram expandidas pelo legislador baiano para todas as outras modalidades licitatórias. Isso evita que se banalize esse procedimento.

O que tem ocorrido na Administração pública é a tentativa de se encaixar qualquer tipo de aquisição de bens e serviços dentro de “bens comuns”, para se utilizar o procedimento do pregão. A Lei 9.433/05 evita a ocorrência dessa banalização, tendo em vista que a facilidade e velocidade com que se dá a contratação por utilizar-se o pregão como modalidade licitatória, também ocorre para todos os outros procedimentos. A inversão do procedimento na abertura dos envelopes é a principal razão do sucesso.

2.2 SANÇÕES ADMINISTRATIVAS

Para garantir maior segurança à Administração e aos administrados, a citada Lei baiana previu no seu capítulo XI os ilícitos e as respectivas sanções administrativas a “serem aplicadas aos licitantes, contratados e candidatos a cadastramento no órgão competente” (HUPSEL; COSTA, 2006, p. 442), o que supriu as dificuldades para aplicação de penalidades aos administrados que objetivam contratar com o Estado.

Os artigos 184 e 185 descrevem os tipos de ilícito administrativo, e o artigo 186 indica as possíveis penalidades. Seguiu-se à risca o princípio da legalidade, bem como o do contraditório e ampla defesa, que garantem uma maior segurança jurídica.

Artigo 184 - Constitui ilícito administrativo a prática dos seguintes atos pelo licitante: I - impedir, frustrar ou fraudar o procedimento licitatório, mediante ajuste, combinação ou qualquer outro expediente, com o intuito de obter, para si ou para outrem, vantagem; II - devassar o sigilo de proposta apresentada em procedimento licitatório, ou proporcionar a terceiro o ensejo de devassá-lo; III - afastar licitante, por meio de violência, grave ameaça, fraude ou oferecimento de vantagem de qualquer tipo;

IV - desistir de licitar, em razão de vantagem oferecida; V - apresentar declaração ou qualquer outro documento falso, visando ao cadastramento, à atualização cadastral ou à participação no procedimento licitatório; VI recusar-se, injustificadamente, após ser considerado adjudicatário, em assinar o contrato, aceitar ou retirar o instrumento equivalente, dentro do prazo estabelecido pela Administração, exceto quanto aos licitantes convocados nos termos do art. 59, inciso XII, desta Lei, que não aceitem a contratação nas mesmas condições propostas pelo primeiro adjudicatário, inclusive quanto ao prazo e preço; VII - cometer fraude fiscal.

Ao tipificar esses ilícitos no artigo supracitado o Administrador passa a ter a possibilidade de punir o licitante que agir em desconformidade com as normas licitatórias.

A legislação federal não prevê a possibilidade de punir o licitante, mas apenas o contratado. Destarte, enquanto o licitante não passar a ser contratante, não existe possibilidade do mesmo ser punido no âmbito federal administrativo.

Essa inovação trazida pela Lei Estadual confere uma maior segurança, tendo em vista que o licitante que cometeu ilícito não poderá mais participar de outro certame licitatório no âmbito estadual sem que o mesmo seja punido.

Quanto aos ilícitos praticados pelo contratado, o artigo 185 dispõe:

Constitui ilícito administrativo a prática dos seguintes atos, pelo contratado: I - admitir, possibilitar ou dar causa a qualquer modificação ou vantagem, inclusive prorrogação contratual, durante a execução do contrato celebrado com o Poder Público, sem autorização em lei, no ato convocatório da

licitação ou nos respectivos instrumentos contratuais; II - haver concorrido, comprovadamente, para a consumação de ilegalidade, obtendo vantagem indevida ou se beneficiando, injustamente, das modificações ou prorrogações contratuais; III - ensejar a sua contratação pela Administração, no prazo de vigência da suspensão do direito de licitar ou contratar com a Administração ou da declaração de inidoneidade; IV - incorrer em inexecução de contrato; V - fraudar, em prejuízo da Administração, os contratos celebrados: elevando arbitrariamente os preços; vendendo, como verdadeiro ou perfeito, bem falsificado ou deteriorado; entregando bem diverso do contratado; alterando substância, qualidade ou quantidade da mercadoria fornecida; tornando, injustificadamente, mais oneroso o contrato. frustrar, injustificadamente, licitação instaurada pela Administração; cometer fraude fiscal.

Esse artigo descreve os ilícitos para o contratado de forma clara, prevendo condutas que pressupõem culpa, isto é, negligência, imprudência ou imperícia; outras pressupõem dolo, intenção do contratado em cometer o ilícito.

Boa parte das condutas consideradas ilícitos administrativos também são tipificadas como crime pela Lei Federal n.º 8.666/93, nos seus artigos 92 e 96, o que não impede a sua cumulação. No Direito brasileiro os ilícitos civis, administrativos e penais são independentes e cumuláveis quanto às sanções aplicadas ao infrator, em todos esses âmbitos exige-se o *due process of law*.

O artigo 186 prevê como sanções para o cometimento dos ilícitos supracitados: multa, suspensão na participação de licitações e impedimento de contratar com a Administração, declaração de inidoneidade para licitar e contratar, além de descredenciamento do sistema de registro cadastral.

O administrador não tem discricionariedade para aplicar ou não as sanções, tratando-se de um poder-dever. Destarte, a discricionariedade tem a ver somente com a ponderação da gravidade do ilícito, na escolha da sanção mais adequada. A sanção é de grande importância para diminuir a reincidência e prática de ilícitos administrativos.

2.3 FASE SANEADORA DE FALHAS

Devido ao formalismo excessivo, muitas vezes uma mera falha formal resulta na inabilitação do licitante, o que pode trazer prejuízos à Administração, porque esse licitante pode possuir a melhor proposta e ser penalizado com a desclassificação, por uma falha formal, que poderia ser consertada ao invés de a Administração contratar com outro com preços mais elevados.

Existe certa polêmica em relação a esta inovação da Lei baiana, trazida no seu artigo 78, § 6º, “a comissão poderá conceder aos licitantes o prazo de 03 (três) dias úteis para a juntada posterior de documentos cujo conteúdo retrate situação fática ou jurídica já existente na data da apresentação da proposta” (BAHIA, 2005), devido a vedação expressa na Lei 8.666/93. Ocorre, contudo, que a própria Administração Federal criou a possibilidade de saneamento de falhas para o pregão na Lei 10.520/02 e nas Parcerias Público-Privadas, Lei 11.079/04.

Além disso, outro aspecto controvertido diz respeito ao fato de essa norma ter caráter procedimental e alguns doutrinadores afirmarem que se trata de competência privativa da União a legislação dessas normas. Todavia, essa não é a posição dominante na doutrina.

Edite Hupsel e Leyla da Costa afirmam que “têm as entidades federadas competência privativa para legislar sobre processo e procedimento administrativo” (HUPSEL; COSTA, 2006, p.

220). Além delas, Sérgio Ferraz e Adilson Dallari advogam que:

É palmar que todas as pessoas jurídicas de direito público de competência normativa na Lei Maior podem regular, exaurientemente até, seus processos (e procedimentos) administrativos. O que há de comando normativo nacional é a pauta principiológica, figurando a consagrada na Constituição do Brasil como patamar mínimo indeclinável, de obrigatoria observância para a União, Estados, Municípios e Distrito Federal (2003, p. 29).

O artigo 78, § 6º, permitiu que a Comissão de licitação concedesse prazo máximo de 3 dias úteis aos licitantes para juntada posterior de documentos, cujo conteúdo retrate situação fática ou jurídica já existente na data da apresentação da proposta.

Os erros materiais irrelevantes, como por exemplo, a falta de rubrica em um documento, pode ser sanada na própria sessão, “não se faz necessária à concessão do prazo previsto” (HUPSEL; COSTA, 2006, P. 224), isto é, de três dias úteis. “O aumento da competitividade serviu de inspiração para o legislado nestes dispositivos” (HUPSEL; COSTA, 2006, p. 225).

2.4 REVISÃO E REAJUSTAMENTO

O artigo 143, II, “e”, previu, expressamente, a possibilidade de redução do valor contratual, através de alteração consensual ou unilateral, desde que verificada a diminuição dos preços dos insumos básicos utilizados no contrato. Tudo com base na supremacia do interesse público.

O princípio constitucional da manutenção do equilíbrio econômico-financeiro dos contratos administrativos também protege o Poder Público contratante, quando vier a

ocorrer uma queda no valor de mercado do objeto contratual, ou uma comprovada diminuição dos preços dos insumos básicos utilizados no contrato (HUPSEL; COSTA, 2006, p. 367).

Nas hipóteses de alteração unilateral, objetivou-se manter um equilíbrio econômico-financeiro, com os preços em patamar aceitável, de forma que os valores despendidos pelo Estado sejam coerentes com os custos suportados pelo contratado.

Embora o legislador tenha agido corretamente quanto à previsão de revisão e reajustamento para beneficiar o Estado, essa possibilidade é bastante remota no cenário real de inflação que vive o Brasil. Dificilmente ocorrerá uma revisão para se baixar o preço contratado, o que ocorre na prática é o inverso, isto é, uma revisão para se aumentar o valor contratado, devido à inflação e aumento de insumos.

Além disso, pode ocorrer fato do príncipe, que “é toda determinação estatal, positiva ou negativa, geral, imprevista e imprevisível, que onera substancialmente a execução do contrato administrativo” (MEIRELLES, 2001, p. 223) ou fato da Administração, “qualquer conduta ou comportamento da Administração que, como parte contratual, torne impossível a execução do contrato ou provoque e desequilíbrio econômico” (DI PIETRO, 2002, p. 265). O que implicaria em alteração contratual para manter a equidade, devendo-se recompor o contrato quanto ao equilíbrio econômico-financeiro, suspendê-lo ou paralisá-lo por completo, sem qualquer sanção administrativa para o contratado.

2.5 CRIAÇÃO DO ÓRGÃO ESTADUAL DE CONTROLE, ACOMPANHAMENTO E AVALIAÇÃO FINANCEIRA DOS CONTRATOS E CONVÊNIOS

O artigo 172 previu a criação de um órgão central com competência para realizar o con-

trole efetivo dos contratos e convênios. “Sem prejuízo do acompanhamento direto pelos órgãos setoriais, o órgão central de controle, acompanhamento e avaliação financeira de contratos e convênios supervisionará a fiel execução dos convênios” (BAHIA, 2005). Esse órgão tem como poder-dever acompanhar e fiscalizar objetos de convênios contratos, “em razão dos princípios da indisponibilidade do interesse público, da economicidade e da eficiência” (HUPSEL; COSTA, 2006, p. 420).

Esse sistema tem como finalidade subsidiar os gestores públicos na avaliação, acompanhamento, controle e fiscalização interna dos contratos e convênios, inclusive no que pertine à eficiência e economicidade; além de fazer valer o artigo 74 da Constituição Federal de 1988, “os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno...”, no que diz respeito ao controle interno da Administração Pública.

Um dos aspectos inerentes à Reforma do Estado foi a utilização de ferramentas para que o cidadão pudesse fiscalizar a Administração Pública. Entretanto, isso não exime a própria Administração de se autofiscalizar, para se ajustar e melhorar, alcançando mais eficiência. Qualquer cidadão pode denunciar as irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas.

A avaliação de contratos e convênios deve sempre buscar uma otimização da utilização de verbas públicas, observando o princípio da indisponibilidade do interesse público. Ao fazer isso a Administração Pública está demonstrando responsabilidade social.

2.6 CONVÊNIO

O capítulo X foi destinado aos convênios, que são conceituados no artigo 170 da seguinte forma: “constitui o convênio uma forma de

ajuste entre o Poder Público e entidades públicas ou privadas, buscando a consecução de objetivos de interesse comum, por colaboração recíproca..." (BAHIA, 2005). Esse instituto também é um forte reflexo da Reforma do Estado, porque através dos convênios administrativos organizações particulares e a Administração Pública auxiliam-se mutuamente. Isso reduz a carga do Estado e aumenta a eficiência, devido ao auxílio de entes privados.

Outrossim, a verba repassada em razão de convênio mantém a natureza de dinheiro público, o que sujeita a entidade a ser fiscalizada pelo Tribunal de Contas do Estado e pelo órgão repassador.

O fato de o convênio possuir um mutualismo implica uma comunhão de esforços para se alcançar um determinado fim, enquanto no contrato existem interesses contraprestacionais. Isso implica o cumprimento de metas comuns entre os conveniados, o que gera vantagens para a Administração devido a menor onerosidade.

Outra característica marcante é a desnecessidade de licitação para a realização de convênio. Nesse aspecto podem-se observar pontos positivos e negativos. A dispensa ou inexigibilidade de licitação acelera a celebração do convênio. Por outro lado, podem vir a ocorrer fraudes ou burlas para se caracterizar o convênio onde não deveria, devido à desnecessidade de realização de licitação para que se celebre o mesmo.

2.7 DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA

A desconSIDERAÇÃO da personalidade jurídica surgiu no direito americano e teve como objetivo coibir as fraudes. No Brasil ela foi adotada pela Lei 8.078/90, Código de Defesa do Consumidor; pelo artigo 18 da Lei 8.884/94;

no artigo 4º da Lei 9.605/98; pelo artigo 2º, § 2º, da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT) e no artigo 50 do Novo Código Civil.

O que seria a *disregard doctrine*? Essa teoria consiste em transpor a máscara da sociedade, quando um membro desta, que praticou ato com abuso de direito, fraude à lei ou fraude a credores, aproveitando-se da personalidade jurídica, responsabiliza-se pessoalmente. Destarte, os tribunais poderiam derrubar o véu, atingindo diretamente o patrimônio do agente para satisfazer a reparação do dano causado a outrem.

Entretanto, não é só no ramo do Direito Privado que se utiliza essa teoria. "Trata-se de instituto localizado na Teoria Geral do Direito e objetiva desestimular a fraude e o abuso de direito cometidos por meio da pessoa jurídica" (HUPSEL, 2006, p. 460). Logo, também pode ser utilizada no ramo do Direito Público, bem como em esfera não judicial. "Na esfera administrativa, as mesmas razões amparam a aplicação dessa teoria. A fraude e o abuso de direito autorizam essa desconSIDERAÇÃO" (HUPSEL; COSTA, 2006, p. 460).

O Estado da Bahia positivou essa teoria, com base nos princípios constitucionais, no artigo 200 da Lei 9.433/05:

Fica impedida de participar de licitação e de contratar com a Administração Pública a pessoa jurídica constituída por membros de sociedade que, em data anterior à sua criação, haja sofrido penalidade de suspensão do direito de licitar e contratar com a Administração ou tenha sido declarada inidônea para licitar e contratar e que tenha objeto similar ao da empresa punida.

Ao aplicar esse dispositivo a Administração Pública combate às fraudes e gera enorme economia para os cofres públicos. E tudo com base

nos princípios da moralidade, razoabilidade, eficiência e indisponibilidade do interesse público.

Mesmo antes de positivado na Lei Estadual, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) já possuía entendimento no sentido da possibilidade da desconsideração da personalidade jurídica, ratificando o supra-afirmado:

Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 15166 – BA (2002-0094265-7). Brasília, 07 de Agosto de 2003. Recorrente: G E G Móveis Máquinas e Equipamentos LTDA. Recorrido: Estado da Bahia. Relator: Ministro Castro Meira.

ADMINISTRATIVO. RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. LICITAÇÃO. SANÇÃO DE INIDONEIDADE PARA LICITAR. EXTENSÃO DE EFEITOS À SOCIEDADE COM O MESMO OBJETO SOCIAL, MESMOS SÓCIOS E MESMO ENDEREÇO. FRAUDE À LEI E ABUSO DE FORMA. DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA NA ESFERA ADMINISTRATIVA. POSSIBILIDADE. PRINCÍPIO DA MORALIDADE ADMINISTRATIVA E DA INDISPONIBILIDADE DOS INTERESSES PÚBLICOS.

A constituição de nova sociedade, com o mesmo objeto social, com os mesmos sócios e com o mesmo endereço, em substituição a outra declarada inidônea para licitar com a Administração Pública Estadual, com o objetivo de burlar à aplicação da sanção administrativa, constitui abuso de forma e fraude à Lei de Licitações Lei n.º 8.666/93, de modo a possibilitar a aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica para estenderem-se os efeitos da sanção administrativa à nova sociedade constituída. A Administração Pública pode, em observância ao princípio da moralidade administrativa e da indisponibilidade dos interesses públicos tutelados, desconsiderar

a personalidade jurídica de sociedade constituída com abuso de forma e fraude à lei, desde que facultado ao administrado o contraditório e a ampla defesa em processo administrativo regular. Recurso a que se nega provimento.

Dessa forma, a Lei baiana está em consonância com os princípios constitucionais e com a jurisprudência do STJ. Essa inovação faz da Lei 9.433/05 um exemplo a ser seguido pelo legislador federal.

3. INVERSÃO DAS FASES NO PROCEDIMENTO LICITATÓRIO

A inversão do procedimento foi a mais ousada das inovações trazidas pela Lei baiana, no inciso I do artigo 78. Foi uma inovação à Lei 8.666/93, mediante a qual a abertura dos envelopes da proposta de preços precede à dos documentos relativos à habilitação da empresa. O inciso V do artigo 78 prevê que depois do julgamento e classificação das propostas será envidada a análise da habilitação dos três primeiros colocados.

Essa modificação possibilita à Administração conhecer os preços praticados no mercado, porque não se limitará à abertura dos preços dos proponentes habilitados, evitando a interposição de recursos meramente protelatórios, à vista da própria redução do número de licitantes diretamente interessados.

Essa inversão das fases reduz, significativamente, o tempo do procedimento licitatório e já é largamente utilizada nas licitações realizadas com produto de financiamento ou doações de entidades internacionais, como o BID e o BIRD, com a nova modalidade de licitação denominada de pregão, bem como está prevista no artigo 13 da Lei Federal n.º 11.079/04, que dispõe sobre normas de licitação e contratação de Parcerias Público-Privadas.

3.1 VANTAGENS DA INVERSÃO DAS FASES

A qualquer momento o Administrador Público pode anular o procedimento licitatório se existir algum ilícito. Com efeito, ao se inverterm as fases, sendo detectada a ocorrência de vício de nulidade na apresentação de proposta, pode ocorrer o encerramento do certame sem abertura da fase de habilitação. Ou o saneamento do vício, quando for de menor gravidade.

Justen Filho advoga que:

Se, ao longo do processo licitatório, houver a revelação da infração à lei ou descumprimento de formalidades essenciais previstas no ato convocatório, deverão ser adotadas as providências compatíveis. O defeito poderá ser de menor gravidade, comportando saneamento. Em tal hipótese, a Administração deverá adotar as providências necessárias à superação da irregularidade. Mas poderá dar-se de o defeito ser insanável. Em tal hipótese, o prosseguimento da competição seria despropositado. Tendo ciência da nulidade, a Administração não estará autorizado a dar seguimento aos atos da licitação, o que configuraria desperdício de esforços e recursos públicos privados (2001, p. 116-117).

A diminuição de recursos administrativos ocorre devido à inibição dos participantes, devido ao aumento da rigorosidade e da transparência. Na Bahia essa queda foi de 90%, demonstrando o quanto se desburocratizou com a nova lei de licitações.

Observa-se o quanto se economiza de tempo e dinheiro, tanto público quanto privado, ao se inverter a ordem: primeiro a fase competitiva, depois a documental-formal, ou seja: classificação e após habilitação.

Sendo assim, apesar de todos os licitantes serem obrigados a apresentar a documentação

referente à habilitação, somente serão examinados os documentos dos três primeiros colocados. Diversos recursos administrativos procrastinatórios deixaram de ser interpostos.

Se este procedimento traz um desestímulo à interposição de recursos por muitos licitantes, os quais, se não estão classificados nos três primeiros lugares não têm interesse em procrastinar o procedimento, por outro lado estimula a fiscalização da habilitação do primeiro colocado pelos licitantes classificados em segundo e terceiro lugar, diretamente interessados na contratação (HUPSEL; COSTA, 2006, p. 221).

Essas vantagens já são visíveis nos números do Estado da Bahia. Segundo a SAEB, é de 50% a redução no tempo gasto para a realização de uma compra com esse novo procedimento. Essa agilidade proporcionou um aumento de 36,6% na quantidade de licitações previstas, isto ocorreu a partir de junho de 2005, quando passou vigorar a Lei Estadual 9.433, até outubro de 2006. Nesse período foram realizadas 4.600 licitações.

Esses dados fazem com que se repense o procedimento adotado pela Lei Federal 8.666/93, inclusive, sendo um dos aspectos que deve ser alterado pelo projeto de lei que deverá substituí-la.

A diminuição do tempo nos procedimentos licitatórios é um fator que gera economia e aumenta a eficiência nas contratações com o Estado. O pregão foi a primeira modalidade licitatória a utilizar essa inversão de fases, o que fez dessa modalidade uma das mais utilizadas nos últimos tempos para a contratação de bens e serviços públicos comuns.

Tem-se ampliado o conceito de bens e serviços comuns para utilizar esse procedimento. Todavia, com a inversão para todos os outros

procedimentos licitatórios de compras, não se faz mais necessário essa banalização do conceito de bens e serviços comuns.

Antes da nova lei baiana o tempo gasto numa concorrência, modalidade utilizada para contratos de valor elevado, era de 90 dias, atualmente se gastam 40 dias. A tomada de preço, modalidade para contratos de valor médio, que precisava de 30 dias para encerrar o procedimento, hoje não se precisa de mais de 20 dias. O mesmo vale para a carta convite, modalidade utilizada para contratos de menor valor, que precisava de 20 dias, tem sido feita em 10 dias (DIÁRIO OFICIAL DO ESTADO DA BAHIA, 2006, p. 01).

Os números apresentados demonstram que a Lei do Estado da Bahia n.º 9.433/05 superou a legislação anterior estadual e a federal em vigor em termos de economia e eficiência.

3.2 CONSTITUCIONALIDADE DA INVERSÃO DAS FASES

Um dos pontos mais polêmicos da Lei Estadual 9.433/05 é inversão das fases, disposta no artigo 78, inciso I. Houve certo rebuliço ao se editar essa Lei no âmbito dos estudiosos do Direito Administrativo baiano. Falou-se em inconstitucionalidade do dispositivo, devido ao fato de se considerar a norma procedimental como norma geral, que seria de competência legislativa privativa da União.

Outrossim, a Lei 8.666/93, no seu artigo 1º, aduz:

Esta Lei estabelece normas gerais sobre licitações e contratos administrativos pertinentes a obras, serviços, inclusive de publicidade, compras, alienações e locações no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Se fosse feita uma interpretação literal do artigo 1º da Lei 8.666/93, a norma baiana em tela seria inconstitucional. Porque a Lei Federal “nada deixa para que Estados e Municípios legislem em matéria de licitação e contrato” (DI PIETRO, 2002, p. 301). Por outro lado, o artigo 1º da Lei Federal também seria inconstitucional, por que ele declara que todas as disposições dessa lei são normas gerais, o que não é nem mesmo razoável.

Não se discute a competência legislativa da União para editar normas gerais de licitações e contratos, mas sim o fato de a Lei Federal 8.666/03 possuir normas tanto gerais quanto específicas. E a Lei baiana não contraria a Lei Federal, simplesmente inverte uma das fases do procedimento, não ferindo qualquer norma geral federal ou constitucional.

Discutem alguns doutrinadores sobre a possibilidade das leis das diversas entidades federadas disciplinarem o procedimento licitatório, de forma diversa da disciplinada da Lei Federal que institui normas para licitações e contratos da Administração Pública, regulamentando o artigo 37, inc. XXI, da Constituição Federal/88 (HUPSEL; COSTA 2006, p. 219).

Com efeito, a boa doutrina afirma que a alteração do procedimento só seria inconstitucional caso ferisse os princípios constitucionais ou específicos da licitação, o que não ocorre no caso em tela.

O artigo 43 da Lei Federal 8.666/93 afirma que:

a licitação será processada e julgada com observância dos seguintes procedimentos: I – abertura dos envelopes contendo a documentação relativa à habilitação dos concorrentes, e sua apreciação; II – devolução dos envelopes fechados aos concorrentes.

tes inabilitados, contendo as respectivas propostas, desde que não tenha havido recurso ou após sua denegação; III - abertura dos envelopes contendo as propostas dos concorrentes habilitados, desde que transcorrido o prazo sem interposição de recurso, ou tenha havido desistência expressa, ou após o julgamento dos recursos interpostos;

Porém, a Lei baiana não repete o artigo 43 da Lei Federal 8.666/93, que trata dos procedimentos, na mesma ordem. Enquanto na Lei Federal primeiro abrem-se os envelopes dos documentos relativos à habilitação, na Lei Estadual abrem-se os envelopes referentes à proposta de preços, para só depois abrir os envelopes de habilitação.

Há quem critique essa inovação afirmando se tratar de avaliação com ênfase no preço, sem levar em conta a qualificação técnica.

A alteração de fases: avaliação prévia da proposta, para depois examinar a documentação, é procedimento restrito a bens e serviços comuns, sendo inadmissível para os demais casos, sob pena de transformar o processo licitatório em avaliação exclusiva de preços sem qualquer zelo ou apego à qualificação técnica do licitante (PEIXOTO, 2006).

Não foi esse o objetivo do legislador baiano. O que se buscou foi maior celeridade e eficiência. A qualificação técnica continua essencial, o que se mudou foi a ordem de análise dos requisitos. Isso não quer dizer que não tenha havido zelo pela qualificação técnicas, quem não a possui não contratará com a Administração, mesmo que seu preço seja o melhor.

Além disso, o mesmo Autor afirma que:

Inverter as fases, abrindo-se primeiro a proposta e depois a habilitação, somente seria

admissível por meio de Lei Federal, cuja matéria pertence à competência legislativa privativa da União. Aos Estados e Municípios, como já foi dito, é facultado o poder regulamentar suplementar, ou seja, de regular aquilo em que a Lei Federal foi omissa ou deixou a lacuna (PEIXOTO, 2006).

Edite Hupsel e Leyla da Costa afirmam que “têm as entidades federadas competência privativa para legislar sobre processo e procedimento administrativo” (HUPSEL; COSTA, 2006, p. 220). Além delas, Sérgio Ferraz e Adilson Dallari advogam que:

É palmar que todas as pessoas jurídicas de direito público de competência normativa na Lei Maior podem regular, exaurientemente até, seus processos (e procedimentos) administrativos. O que há de comando normativo nacional é a pauta princípio-lógica, figurando a consagrada na Constituição do Brasil como patamar mínimo indeclinável, de obrigatória observância para a União, Estados, Municípios e Distrito Federal (2003, p. 29).

E a Lei Estadual não só respeita os princípios gerais de licitação e os princípios constitucionais da Administração Pública, como enaltece o princípio da eficiência, sendo a economia e celeridade, geradas pela Lei baiana, alguns desses reflexos.

Mesmo assim as críticas continuam, entendendo alguns que não se alcança eficiência, mas, ao contrário, a Administração adquiriria bens ou serviços de baixa qualidade.

Além da invasão da competência legislativa, outro problema grave é a inversão das fases para a contratação de objetos (bens e serviços) não comuns sob a óptica, não jurídica, mas da eficiência e qualidade. A busca frenética e desenfreada pelo menor

preço pode em muito levar a Administração à aquisição de bens e serviços impróprios ou com baixa qualidade a ponto de comprometer o objetivo pretendido com a contratação (PEIXOTO, 2006).

Como já foi dito no bojo deste trabalho, os bens e serviços serão de baixa qualidade se o Administrador falhar nas características mínimas que devem constar do edital.

Não se compromete o objetivo pretendido com a contratação, muito pelo contrário, alcança-se essa meta com mais agilidade, moralidade e eficiência. Além disso, ao se inverterm as fases, a Administração terá uma visão mais ampla dos preços praticados pelo mercado.

Hupsel e Costa esclarecem que “a abertura de todos os envelopes contendo as propostas de preços possibilita à Administração aferir, de forma mais ampla, os preços praticados no mercado, porquanto não estará limitada à abertura dos preços dos proponentes habilitados” (2006, p. 220).

Destarte, percebe-se que não existe inconstitucionalidade na inversão das fases procedimentais, devido à competência dos Estados para legislar sobre procedimentos administrativos. Além disso, não se fere nenhum dos princípios gerais da Administração Pública.

Ademais, verifica-se que a Lei estadual n.º 9.433/05 enaltece os princípios constitucionais. E com a inversão das fases tem-se aumentando a quantidade de licitações, devido à diminuição de tempo na realização dos certames.

4. CONCLUSÃO

Neste artigo foram apresentados aspectos relevantes da Reforma do Estado e seus reflexos no Estado da Bahia, em especial nas licitações. No momento em que a Lei Estadual 9.433/05 se encontra na ordem do dia, procurou-se

uma abordagem na qual esta é inscrita no contexto da Reforma do Estado.

Diante dessa reforma por que passa o Estado, surgiu a nova Lei de Licitações e Contratos da Bahia, com o objetivo de pacificar questões polêmicas, não ventiladas totalmente pela legislação federal, imprimir maior agilidade, moralização e eficiência às licitações, reduzindo os custos operacionais, aumentando a celeridade e trazendo, assim, grandes benefícios à Administração no cumprimento de sua finalidade essencial, isto é, o atendimento ao interesse público.

Reforçou-se a competência estadual na elaboração de normas referentes aos procedimentos licitatórios e contratuais. Além disso, demonstrou-se a constitucionalidade da inversão das fases no procedimento, bem como o quanto é possível economizar com isso.

Todavia, a Lei baiana ainda é bem recente, o que faz com que a discussão das novidades por ela trazidas ainda sejam debatidas, principalmente pela observância na prática. Este é um dos motivos pelo qual esse trabalho não encerra as discussões, nem as esgota.

A Lei Estadual 9.433/05 ainda será bastante analisada e, no futuro, necessariamente sofrerá alterações e melhoramentos. Entretanto, nesse momento a Lei baiana vem sendo reconhecida no cenário nacional, além de estar servindo de base para a edição desse tipo normativo em diversos Estados e Municípios brasileiros.

Outrossim, a Lei Estadual 9.433/05 serviu de base para a elaboração do anteprojeto da nova Lei Federal de Licitações e Contratos, que foi apresentada pelo Conselho Nacional de Secretários de Administração (CONSAD) ao Ministério de Planejamento e Gestão.

Por outro lado, a Lei Federal 8.666/93 está defasada e deverá ser substituída, a fim de que

permaneça atualizada e viável quanto a sua utilidade prática, ainda mais porque as reformas e mudanças estruturais, que ocorrem no País, levarão, conseqüentemente, a um aperfeiçoamento ainda maior no ordenamento jurídico, principalmente em relação a esse tipo de norma que rege o sistema de licitações e contratos do setor público.

REFERÊNCIAS

- AZAMBUJA, D. *Introdução a Ciência Política*. Rio de Janeiro: Globo, 1998.
- BAHIA. Lei nº 9.433, de 1º de março de 2005. *Dispõe sobre as licitações e contratos administrativos no âmbito dos Poderes do Estado da Bahia*. Salvador: SAEB, 2005.
- _____. Secretaria da Administração. *O processo de modernização do Estado da Bahia: os avanços de uma década 1991-2001*. Salvador: Secretaria de Administração: Escola de Administração da UFBA, 2002.
- _____. Secretaria de Administração do Estado. *Gestão Inovação*. Salvador, ano 1, 1º jun. 2005. [Internet]. Disponível em: <<http://www.saeb.ba.gov.br>>. Acesso em: 01 out. 2006.
- _____. Secretaria de Governo. *Constituição do Estado da Bahia (1989)*. Salvador: EGBA, 1999.
- BORGES, A. G. *O pregão criado pela MP 2026/00: breves reflexões e aspectos polêmicos*. In Jus Navigandi, Teresina, a. 4, n. 43, jul. 2000. [Internet] Disponível em: <http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=425>, acesso em 02 de novembro de 2006;
- _____. *Inovações nas licitações e seus aspectos constitucionais*. Revista Diálogo Jurídico, Salvador, CAJ - Centro de Atualização Jurídica, v. 1, nº. 3, junho, 2001. Disponível em: <<http://www.direitopublico.com.br>>. Acesso em 02 de novembro de 2006.
- BRASIL. Câmara de Reforma do Estado (1995). *Plano Diretor da Reforma do Aparelho de Estado*, Brasília, Presidência da República.
- _____. *Constituição da República Federativa do Brasil*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.
- _____. Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993. Estabelece normas gerais sobre licitações e contratos administrativos no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. In: Planalto. *Legislação Republicana Brasileira*. Brasília, 1993. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acessado em 20 de outubro de 2006.
- _____. Lei nº 8.883, de 8 de junho de 1994. Altera dispositivos da Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993, que regulamenta o artigo 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e dá outras providências. In: Planalto. *Legislação Republicana Brasileira*. Brasília, 1993. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acessado em 20 de outubro de 2006.
- BRESSER PEREIRA. L. C. *Da Administração Pública à Gerencial*. Revista do Serviço Público Ano 47, n. 1, jan-abr 1996, pp. 7-40.
- _____. *Reforma do Estado e Administração Pública Gerencial*. Rio de Janeiro: Editora Fundação Getúlio Vargas: 21-38. Disponível em: <<http://www.bresserpereira.org.br>>. acesso em: 26 out. 2006.
- CREMONESE, D. *Reforma do Estado: implicações sociais e econômicas das políticas neoliberais no Brasil*. UNRC, Unijuí, Rio Grande do Sul, 2002. Disponível em: <<http://juanfilloy.bib.unrc.edu.ar/completos/corredor/>>

corredf/comei-b/CREMONES.HTM>. Acesso em 25 nov. 2006.

CRETELLA JÚNIOR, J. *Das licitações públicas*. 9. ed. Rio de Janeiro, Forense, 1995.

DIÁRIO OFICIAL DO ESTADO DA BAHIA. Salvador: Empresa Gráfica da Bahia, v. 1, 5 de outubro de 2006.

DI PIETRO, M. S. Z. *Direito Administrativo*. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

FARIA, J. E. *O Direito na Economia Globalizada*. São Paulo: Malheiros, 2002.

FERRAZ, S; DALLARI, A. *Processo Administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2003.

HUPSEL, E. M; COSTA, L. B. C. L. *Comentários à Lei de Licitações e Contratações do Estado da Bahia: Lei n.º 9.433, de 01 de março de 2005*. Belo Horizonte: Fórum, 2006.

JUSTEN FILHO, M. *Pregão (comentários à legislação do pregão comum e eletrônico)*. São Paulo: Dialética, 2001.

_____. *Comentários à Lei de Licitações e Contratos Administrativos*. 9ª ed. São Paulo: Dialética, 2002.

MARTINS, G. A; LINTZ, Alexandre. *Guia para elaboração de monografias e trabalhos de conclusão de curso*. São Paulo: Atlas, 2000.

MAURANO, A. *A instituição do pregão para aquisição de bens e contratação de serviços comuns*. Jus Navigandi, Teresina, ano 8, n. 235, 28 fev. 2004. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=4879>>. Acesso em: 13 out. 2006.

MELLO, C. A. B. *Curso de Direito Administrativo*. 14. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

MEIRELLES, H. L. *Direito Administrativo Brasileiro*. 26 ed. São Paulo: Malheiros, 2001, Edição atualizada por Eurico de Andrade Azevedo, Délcio Balestero Aleixo e José Emmanuel Burle Filho.

_____. *Licitação e Contrato Administrativo*. 13 ed. São Paulo : Malheiros, 2002, Edição atualizada por Eurico de Andrade Azevedo, Délcio Balestero Aleixo e José Emmanuel Burle Filho.

MODESTO, Paulo. Notas para um Debate sobre o Princípio Constitucional da Eficiência. *Revista Diálogo Jurídico*, Salvador, CAJ - Centro de Atualização Jurídica, v. 1, nº. 2, maio, 2001. Disponível em: <<http://www.direitopublico.com.br>>. Acesso em: 25 de nov. de 2006.

PEIXOTO, Ariosto Mila. Usurpação ou invasão da competência? *Licitação.com.br*, São Paulo, 2006. Disponível em: <<http://licitacao.uol.com.br/artdescricao.asp?cod=62>>. Acesso em: 26 nov. 2006.

ISS na importação de serviços

Geórgia Teixeira Jezler Campello

Procuradora do Município do Salvador, Chefe da Subespecializada de Créditos Tributários na Procuradoria Fiscal; Especialista em Direito Tributário pela PUC/SP.

SUMÁRIO

1. Introdução
 2. A regra-matriz do ISS
 3. Conceito de serviço
 4. Critério espacial
 - 4.1. Definição
 - 4.2. Critério espacial do ISS
 - 4.3. O posicionamento do STJ quanto à exportação de serviços
 5. A tributação dos serviços oriundos do exterior. Elementos de conexão. A opção da legislação brasileira
 - 5.1. Elementos de conexão aplicados aos impostos sobre o consumo
 - 5.2. Adoção do critério do destino pela legislação brasileira
 6. Conceito de importação de serviço
 7. Sujeito passivo do imposto sobre serviço oriundo do exterior
 8. Regra-matriz de incidência tributária do imposto sobre serviços provenientes do exterior
 9. Conclusões
- Bibliografia

1. INTRODUÇÃO

A Lei Complementar 116, de 31 de julho de 2003, inovou ao disciplinar o ISS, trazendo nova hipótese de incidência, qual seja sobre os serviços provenientes do exterior.

Neste trabalho, buscamos expor, de forma concisa e preliminar, a importância da linguagem na constituição do direito, bem como a relevância da construção da regra-matriz de incidência tributária para o estudo e compreensão

de qualquer tributo, bases sobre as quais levantamos a tese aqui esposada.

Introdutoriamente, será perscrutado o conceito de serviço, de prestação de serviço, de importação e exportação, bem como os critérios de conexão internacional, viabilizadores da tributação extraterritorial.

Ater-nos-emos à análise dos dispositivos constitucionais e da Lei Complementar 116/03, que cuidam da matéria, a fim de sistematizá-

los, extraindo o critério material do imposto sobre serviço proveniente do exterior ou cuja prestação lá tenha se iniciado, bem como o contribuinte da referida exação e o critério espacial, culminando com a construção da regra-matriz do referido imposto, demonstrando a sua coerência lógica com o ordenamento positivo brasileiro.

Não abordaremos nesta exposição o conceito de comércio de serviços trazido pelo GATT¹, diante da sua generalidade, dificultando a obtenção de um conceito preciso.

Da análise sistematizada das normas jurídicas atinentes ao imposto sobre serviços provenientes do exterior, restará comprovada a sua constitucionalidade, a legitimidade da eleição da fruição do serviço como fato jurídico tributável, que se dá no território nacional, pelo tomador, real contribuinte do imposto, numa demonstração de que não se pretende atingir fatos ou pessoas fora dos limites do território brasileiro.

2. REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ISS

A norma jurídica é uma estrutura lógico-sintática de significação². Para se compreender as prescrições jurídicas é necessária uma base formal, uma fórmula que dê sentido à mensagem.

Paulo de Barros Carvalho³ identifica a norma da seguinte forma: $D[FP(S'RS'')]$, que equivale a dizer: “deve ser que, dado o fato F, então se instale a relação jurídica R, entre os sujeitos S' e S''.”

Vale assinalar, com relação às normas tributárias, que nem a todas aplica-se a percussão impositiva, haja vista que algumas revelam, por exemplo, deveres administrativos, instrumentais, visando dar efetividade ao cumprimento da obrigação principal, o que permite no-

meiar as normas que instituem a exação de “normas tributárias em sentido estrito”, também denominados “normas-padrão” ou “regras matrizes, de incidência tributária”⁴.

A construção da regra-matriz é obra do intérprete, ao ter contato com o texto legislado, e é dividida em descritor (hipótese) e prescritor (consequente). A hipótese alude a um fato de conteúdo econômico e a consequência prescreve os efeitos jurídicos que o acontecimento irá propagar, qual seja o vínculo obrigacional entre o Estado ou quem lhe faça as vezes e a pessoa física ou jurídica, sujeito passivo da obrigação tributária.

Compõem o descritor (hipótese tributária), o critério material, o critério temporal e o critério espacial. Enquanto que no prescritor (consequência tributária), encontram-se o critério pessoal e o critério quantitativo.

A conjugação desses elementos indicativos oferece a possibilidade de exibir, na sua plenitude, o núcleo lógico-estrutural da norma-padrão de incidência tributária.

Nessa linha, considerando o fundamento de validade do ISS na Constituição Federal (art. 156, III), e o que preceitua a Lei Complementar 116/2003, a regra-matriz de incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza, prestados no território nacional, quando o prestador e o tomador encontram-se no Brasil, pode ser construída nos lindes a seguir:

¹ *General Agreement on Tariffs and Trade* ou Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio. A observância do Brasil foi determinada pelo Decreto 1.355, de 30 de dezembro, de 1994.

² VILANOVA, Lourival. Níveis de linguagem em Kelsen, in *Escritos jurídicos e filosóficos*. Vol. 2. 1ª edição. São Paulo: Noeses, 203, p. 208.

³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 603.

⁴ Op. cit. p. 604.

Hipótese:

Critério material: prestar serviços de qualquer natureza, exceto os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Critério espacial: no âmbito territorial do Município.

Critério Temporal: momento da prestação do serviço.

Consequência:

Critério pessoal: sujeito ativo: Município; sujeito passivo: prestador do serviço.

Critério quantitativo: base de cálculo: preço do serviço; alíquota: prevista na legislação municipal.

Adiante, após análise aprofundada do fundamento de validade do ISS e alguns dos critérios que compõem o seu antecedente e consequente, será lançada a regra-matriz de incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza provenientes do exterior.

3. CONCEITO DE SERVIÇO

A Constituição Federal estatui apenas que: “compete aos Municípios instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.” (art. 156, III, da CF/88).

Da análise perfunctória do dispositivo, sob uma interpretação exclusivamente gramatical, parece que a lei complementar deve estabelecer os serviços a serem tributados pelos Municípios.

Relembramos, entretanto, as lições do Professor Roque Carrazza⁵, referindo-se aos

ensinamentos do Professor Paulo de Barros Carvalho, no sentido de que a interpretação gramatical não é verdadeira interpretação, mas um pressuposto de interpretação. Só se consegue efetivamente desvendar o alcance de uma norma jurídica com a interpretação sistemática. E daí conclui que:

Diante do exposto, somos de parecer que a lei complementar a que alude o art. 156, III, in fine, da CF só pode dispor sobre conflitos de competência entre o ISS e outros tributos federais, estaduais, municipais e distritais e regular as limitações constitucionais ao exercício da competência, para por via de imposto, tributar as prestações de serviço de qualquer natureza. Sua atuação deve concentrar-se exclusivamente naquela região fugidia que se situa entre os serviços tributáveis pelo Município e outros fatos tributáveis pelas demais pessoas políticas⁶.

A Carta Magna não aponta se o imposto deve incidir sobre o ato de prestar ou tomar o serviço, apenas estabelece que compete aos Municípios instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza.

O legislador complementar, por sua vez, estatuiu que o ISS tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa (art. 1º), passando, assim, o critério material a ser constituído do verbo e complemento: prestar serviço.

O art. 110 do CTN prevê que:

a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos,

⁵ CARRAZZA, Roque. Curso de direito constitucional tributário. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 978/979.

⁶ Op. cit, p. 979.

conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Por sua vez, dispõe o art. 594 do CTN que: “toda a espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratada mediante retribuição.”

Vale asseverar, que o Código Civil não estabelece o conteúdo semântico do que vem a ser prestação de serviço.

O sentido do vocábulo **serviço** evolui com a humanidade.⁷

Tentando alcançar a significação do que seria serviço, no julgamento do RE 116.121-3, de relatoria do Ministro Marco Aurélio (Plenário DJU 23.10.2000), o Supremo Tribunal afastou a interpretação econômica e deu prevalência aos conceitos de direito privado, utilizados pela Constituição, na outorga de competência tributária do ISS.

Desde o citado precedente, o STF passou a considerar que o ISS não incide sobre a locação de bens móveis, porque esta não se caracteriza como obrigação de fazer, núcleo fundamental para a caracterização do serviço de qualquer natureza que pode ser tributado pelos Municípios, o que restou consolidado com a edição da Súmula Vinculante n. 31⁸.

Tal posicionamento foi reafirmado no julgamento do *leading case* acerca da incidência do ISS sobre o *leasing* financeiro, quando o Tribunal novamente admitiu a subordinação da Lei Complementar do ISS ao conceito constitucional subordinante contido no art. 156, III, CF/88, conforme se lê da ementa: “A lei complementar não define o que é serviço, apenas o

declara, para fins do inciso III do art. 156 da Constituição. Não inventa, simplesmente descobre o que é serviço para os efeitos do inciso III do art. 156 da Constituição”⁹.

Assim, o conceito de “serviço de qualquer natureza” continua sendo a de ato humano, prestação de fazer, que confere uma utilidade material a outrem.

Natália de Nardi Dácomo¹⁰, em trabalho específico sobre a hipótese de incidência do ISS, constrói um conceito lógico-jurídico, ao afirmar que não é sobre o evento que o ISS incide, mas sobre a **relação jurídica que nasce de um acordo**, de um contrato de prestação de serviço. Não basta que uma pessoa preste o serviço a outra sem o seu consentimento, pacto ou ajuste, para nascer a prestação, o pacto é fundamental.

Constituindo um *facere* e observados os limites constitucionais no que atine à competência dos Estados (e Distrito Federal), os demais serviços, sejam de que natureza forem, ou seja, todos os demais, são tributáveis pelos municípios. A competência é irrestrita e lata.

No dizer de Aires F. Barreto¹¹, à luz da outorga constitucional, os Municípios podem erigir

⁷ A história do conhecimento científico mostra quanto varia o conteúdo dos conceitos, quão diversamente se destaca o essencial do que é acidental; aspectos considerados secundários são, posteriormente, estimados como relevantes.” (VILANOVA, Lourival. *Escritos Jurídicos e Filosóficos Sobre o Conceito de Direito*, v. 1. São Paulo: IBET, 2003, p. 7.)

⁸ “É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis.”

⁹ JUNIOR, Aldo de Paula. O conceito de serviço para fins de ISS. Da locação de bens móveis ao leasing financeiro. O STF mudou de entendimento? *In VII Congresso nacional de estudos tributários*. Direito tributário e os conceitos de direito privado. Ed. Noeses. São Paulo: 2010, p. 15.

¹⁰ DÁCOMO, Natália de Nardi. *Hipótese de incidência do ISS*. Noeses. São Paulo: 2007, p. 29.

¹¹ BARRETO, Aires F. *Curso de direito tributário municipal*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 318.

como hipótese de incidência a prestação de todo e qualquer serviço. No campo da incidência só não poderão ser incluídas atividades que não configurem serviços, ou que estejam compreendidas na competência dos Estados (serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação).

Na sede da investigação desenvolvida no presente trabalho, utilizaremos o critério jurídico para a conceituação do que seja prestação de serviço, na medida em que o direito não pede emprestado de outras ciências os conceitos dos fatos que pretende jurisdicizar. Ele constrói as suas próprias realidades, suas unidades de significação.

Assim, fixamos o conceito de prestação de serviço como a prestação de uma utilidade material ou imaterial (obrigação de fazer), até então inexistente, contratualmente pactuada sob a égide do direito privado, que requer remuneração em contraprestação ao serviço fornecido.

Deve-se considerar que as discussões em torno do conceito de serviço, mais precisamente de prestação de serviço, têm como base, além da previsão constitucional, fundamento de validade do ISS, o art. 1º da LC 116/03¹², que atribui como fato gerador da referida exação, “prestar” serviços.

Contudo, outras duas hipóteses de incidência exurgem do seu parágrafo primeiro, ao prever que: o imposto *incide sobre o serviço*:

i) proveniente do exterior, ou seja, desenvolvidos no exterior, mas cujo resultado se verifique no território nacional (vantagem do contribuinte);

ii) cuja execução se iniciou no exterior, mas foi concluída no território nacional.

É o que se depreende da norma extraída do § 1º, do art. 1º, da LC 116/03, *in verbis*: “§

1º O imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País.”

Destarte, firma-se como premissa, que, nas hipóteses supramencionadas, o imposto incide sobre o serviço, e não sobre a prestação de serviço, quando o resultado, ou seja, a fruição do serviço ocorreu no território nacional ou a conclusão do serviço se deu no território nacional, quando a sua execução foi iniciada no exterior.

Não é dado ao intérprete restringir o que o legislador não restringiu. Interpretar-se o dispositivo constitucional que atribui aos Municípios a competência para instituir o imposto sobre serviços de qualquer natureza como tendo por objeto apenas o ato de prestar o serviço, reduz sobremodo o campo de incidência da referida exação, e não é este o sentido da norma.

Com fulcro no art. 156, III da CF/88, a Lei Complementar 116/03 instituiu uma nova modalidade de incidência sobre serviço, novo critério material, que é o efetivo consumo de serviços. Até o advento dessa Lei, o ISS incidia apenas sobre a prestação de serviços.¹³

O poder de consumir o serviço, visto do ângulo do tomador, é indício de capacidade contributiva, de modo que o legislador pode considerar como passível de incidência o ato de consumir o serviço, sem desbordar dos lindes estabelecidos constitucionalmente.

¹² “Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.”

¹³ Nesse sentido, TROIANELLI, Gabriel Lacerda e GUEIROS, Juliana. O ISS e a importação e exportação de serviços. *In ISS à luz da doutrina e da jurisprudência*. Coord. Ives Gandra Martins. 2ª edição. São Paulo: MP Editora, 2008, p. 202.

4. CRITÉRIO ESPACIAL

4.1 DEFINIÇÃO

O critério espacial deve ser entendido como o local em que se dá a incidência de determinada norma jurídica tributária, ficando à livre escolha do legislador, trazer expresso ou não o local em que os fatos devem ocorrer, porém, haverá sempre um plexo de indicações, mesmo tácitas e latentes, para assinalar o lugar preciso em que aconteceu aquela ação.

4.2. CRITÉRIO ESPACIAL DO ISS

Do art. 1º da LC 116, subsume-se o critério temporal do fato gerador do ISS, aferindo-se que esse imposto é devido pelo fato “prestar serviço” e não pelo negócio jurídico de que decorre a prestação.

Já em relação ao critério espacial, nota-se que o caput do art. 3º estabelece que o imposto será devido “no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador”, excetuando-se as situações em que a exação será devida no local definido pelos seus incisos. Complementando esse aspecto, a Lei apresenta em seu art. 4º a definição do que seja estabelecimento prestador.

A realização da *espacialidade material*¹⁴, com base nos critérios como o domicílio, estabelecimento, origem ou destinação de bens, depende do **critério jurídico** estipulado para a configuração do fato gerador.

Vale asseverar que só se deve considerar prestado um serviço, quando concluído, sendo irrelevantes os atos preparatórios e as atividades meio que contribuem para a sua realização, de modo que só se pode considerar como local da prestação aquele em que ocorrer o término dos serviços.

José Eduardo Soares de Melo estabelece, com fulcro na LC 116/03, as regras básicas para efeito de fixação de competência do Município para cobrar o ISS, bem como do devedor, quanto ao local do seu estabelecimento, afirmando que podem ser considerados de acordo com os elementos de domicílio e conexão:

- i) o município do estabelecimento prestador (art. 3º, *caput*);
- ii) o município do local onde se situar o domicílio do prestador, no caso de inexistência do estabelecimento prestador (art. 3º, *caput*);
- iii) o município do local da prestação (serviços previstos nos incisos II a XXII, do art. 3º);
- iv) o município do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço; ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, no caso de serviço proveniente do exterior do país, ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País (art. 3º, I)¹⁵.

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça vem adotando o princípio da territorialidade, posicionando-se no sentido de que o Município competente para realizar a cobrança do ISS é aquele onde se realizou a efetiva prestação dos serviços, pois é nele que ocorreu o fato gerador do imposto¹⁶. Nesse sentido: AgRg no Ag 734.289/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 27.3.2006; REsp 133.230/CE, 2ª Turma, Rel. Min. JoaPo Otávio de Noronha, DJ de 14.3.2005; AgRg no Ag

¹⁴ MELO, José Eduardo Soares. *ISS – Aspectos teóricos e práticos*. 4ª edição. São Paulo: Dialética, 2005.

¹⁵ Op. cit., p. 177.

¹⁶ Para Heron Arzua, a lei tributária não pode ser aplicada fora do território onde ocorreu o fato tributário, não podendo, portanto, a lei tributária ser aplicada a fatos ocorridos fora do seu território. (ARZUA, Heron. O ISS e o princípio da territorialidade. In: *Estudo em homenagem a Geraldo Ataliba*. Org: MELO, Celso Antonio Bandeira: Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 145.

762.249/MG, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJ de 28.9.2006; AgRg no Ag 595.028/RJ, 1ª Turma, Rel. Min. José Delgado, DJ de 29.11.2004; REsp 431.564/MG, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 27.9.2004; REsp 783022/MG, 1ª turma, Rel. Ministra Denise Arruda, publicado no DJ de 16.3.2009.

Contudo, no que diz respeito ao comércio internacional, os Estados não podem arguir o princípio da soberania para afastar a aplicação de leis tributárias a pessoas que se encontrem em seus territórios. Em algumas situações, o Estado pode legislar sim, para fora, atribuindo efeito extraterritorial às suas leis¹⁷.

Não obstante, assente-se no presente estudo, que não se trata de extraterritorialidade da lei municipal, como será demonstrado a seguir. No caso do imposto sobre serviços provenientes do exterior, a lei nacional visa atingir fatos jurídicos ocorridos no seu próprio território.

4.3. O POSICIONAMENTO DO STJ QUANTO À EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS

O Superior Tribunal de Justiça pronunciou-se sobre a exportação de serviços, no julgamento do RESP n. 831.124/RJ, no que se refere ao serviço de reparação de motores de aeronaves para destinatários no exterior, concluindo o voto do Relator, o Ministro José Delgado, pela incidência do ISS quando o resultado é verificado no território nacional.

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISSQN. MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO. SERVIÇO DE RETÍFICA, REPARO E REVISÃO DE MOTORES E DE TURBINAS DE AERONAVES CONTRATADO POR EMPRESA DO EXTERIOR. EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS. NÃO-CARACTERIZAÇÃO. SERVIÇO EXECUTADO DENTRO DO TERRITÓRIO NACIONAL. APLICAÇÃO DO ART. 2º, PARÁGRAFO ÚNICO, DA LEI Nº LC

116/03. OFENSA AO ART. 535 DO CPC REPELIDA. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO DE DISPOSITIVOS LEGAIS. SÚMULAS 282/STF E 211/STJ.

(...)

4. Nos termos do art. 2º, inciso I, parágrafo único, da LC 116/03, o ISSQN não incide sobre as exportações de serviços, sendo tributáveis aqueles desenvolvidos dentro do território nacional cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior. *In casu*, a recorrente é contratada por empresas do exterior e recebe motores e turbinas para reparos, retífica e revisão. Inicia, desenvolve e conclui a prestação do serviço dentro do território nacional, exatamente em Petrópolis, Estado do Rio de Janeiro, e somente depois de testados, envia-os de volta aos clientes, que procedem à sua instalação nas aeronaves.

5. A Lei Complementar 116/03 estabelece como condição para que haja exportação de serviços desenvolvidos no Brasil que o resultado da atividade contratada não se verifique dentro do nosso País, sendo de suma importância, por conseguinte, a compreensão do termo “resultado” como disposto no parágrafo único do art. 2º.

6. Na acepção semântica, “resultado” é consequência, efeito, seguimento. Assim, para que haja efetiva exportação do serviço desenvolvido no Brasil, ele não poderá aqui ter consequências ou produzir efeitos. A contrário senso, os efeitos decorrentes dos serviços exportados devem-se produzir em qualquer outro País. É necessário, pois, ter-se em mente que os verdadeiros resultados do serviço prestado, os objetivos da contratação e da prestação.

¹⁷ SANTIAGO, Igor Mauler. *A incidência de ISS na importação de serviços*. Revista Internacional de Direito Tributário, Belo Horizonte, v. 8, p. 110-120, jul./dez. 2007.

7. O trabalho desenvolvido pela recorrente não configura exportação de serviço, pois o objetivo da contratação, o resultado, que é o efetivo conserto do equipamento, é totalmente concluído no nosso território. É inquestionável a incidência do ISS no presente caso, tendo incidência o disposto no parágrafo único, do art. 2º, da LC 116/03: “Não se enquadram no disposto no inciso I os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior.”

8. Recurso especial parcialmente conhecido e não-provido. (EDcl no REsp 831124 / RJ, Rel. Min. José Delgado, DJ 01/02/2007)

Nesse diapasão, sendo o resultado verificado no país, incide a tributação com todos os seus consectários. Tal conclusão deve ser a mesma, quando houver a importação de serviços, quando o resultado se der no território nacional.

Sobreleva transcrever os esclarecedores exemplos de Antonio Henrique Gabriel com relação à tributação dos serviços provenientes do exterior, ou cuja prestação tenha se iniciado no exterior:

Imaginemos que o Governo Federal resolve, visando a modernização do Sistema de Vigilância da Amazônia – SIVAM – contratar uma empresa estrangeira para desenvolver um software, ou seja, um produto personalizado, somente possível de uso no Brasil. Embora o desenvolvimento deste serviço seja feito realizado integralmente no exterior, sua execução (instalação e verificação se o programa funciona) será no Brasil, e, em consequência disso, incidirá o ISS.

Não há que se confundir realização do serviço com a sua execução. O legislador deixou bem claro que mesmo que o serviço seja feito fora do Brasil, mas em sendo aqui executado, haverá a incidência do tributo mencionado.

Não se trata aqui de nova exceção ao princípio da territorialidade contido no artigo 102 do Código Tributário Nacional. Não é isso. O município não vai fazer incidir a sua legislação no estado estrangeiro, já que nem competência para fazê-lo possui. O ente com a competência tributária descrita no artigo 156 da Constituição Federal exercerá o poder de cobrança daquilo que lhe pertence, ou seja, do ISS devido em função dos serviços realizados em sua base territorial.

Outra possibilidade elencada no mesmo parágrafo primeiro refere-se aos serviços que tiveram o início de sua execução no exterior, desenvolvendo-se, em continuidade, no território nacional. Se, por exemplo, a Bolívia resolve celebrar acordo com o Brasil objetivando a construção de um novo oleoduto para o escoamento de petróleo. Iniciando esta obra no estado estrangeiro, ao adentrar em nosso território, haverá a incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza ¹⁸.

5. A TRIBUTAÇÃO DOS SERVIÇOS ORIUNDOS DO EXTERIOR, ELEMENTOS DE CONEXÃO. A OPÇÃO BRASILEIRA.

5.1. ELEMENTOS DE CONEXÃO APLICADOS AOS IMPOSTOS SOBRE O CONSUMO

Os critérios de conexão internacional visam eliminar as distorções na esfera do comércio internacional, definem uma relação do sujeito passivo com um determinado sistema, viabilizando, assim, a tributação extraterritorial.

¹⁸ Antônio Henrique Gabriel. *A Nova Lei do ISS*. Encontrada em <http://www.advogado.adv.br/artigos/2003/antoniohenriquegabriel/novaleiiss.htm>. Site visitado em 20/01/2011.

Os elementos de conexão, segundo as lições de Mossner¹⁹, consistem nas relações de ligações existentes entre as pessoas, os objetos e os fatos com os ordenamentos tributários. Distingue-os em: i) subjetivos – referem-se às pessoas, como a nacionalidade e residência ou ii) objetivos – referem-se a coisas ou objetos, como a fonte de produção ou pagamento da renda, o lugar do exercício da atividade, da situação dos bens, do estabelecimento, da celebração do contrato.

A doutrina tradicional, tanto no Direito Internacional Público quanto no Direito Tributário, firmam-se no sentido de que não existem limites heterônomos, de Direito Internacional, ao exercício da competência dos Estados para legislar sobre impostos. Isto se dá com base na definição de soberania fiscal, que seria aspecto da soberania do Estado em geral. Deste modo, a ilimitação da *jurisdiction to prescribe* em matéria de impostos, qual seja da *jurisdiction to tax*, seria corolário lógico da própria soberania²⁰.

Nesse prisma, a soberania é condição da jurisdição, de sorte que o Estado pode tributar até onde ela se estende, mas não pode fazê-lo com relação a situações desconectadas com o seu território, sob pena de violar o Direito Internacional.

Se a jurisdição é atributo da soberania, então é necessário que os limites da jurisdição fiscal sejam similares àqueles da soberania nacional, de modo que, identificando os limites de uma, implica em identificar os limites da outra²¹.

A residência da pessoa em determinado território legitima o poder tributário deste, assim como a localização da fonte de produção ou o pagamento, num Estado específico, legitima o seu poder de tributar.

As limitações autônomas no âmbito de incidência das leis tributárias internas são as limi-

tações unilaterais, autoestabelecidas pelo próprio legislador e aquelas decorrentes de convenção ou tratado internacional.

O comércio internacional caracteriza-se pela importação e exportação de bens materiais e imateriais (serviços)²². O regime tributário eleito pelos Estados para regular este comércio está calcado em dois princípios: o da **origem** (exportações são tributadas e importações isentas); e do **destino** (exportações são isentas e importações são tributáveis).

Servem à tributação dos serviços²³, o critério do destino e da origem.

Luís Eduardo Shoueri assevera que:

Aplicando-se tais critérios à tributação da prestação de serviços, vêem-se, na vigência do princípio do país de origem, todos os

¹⁹ MOSSNER, in Mossner/et AL., *Steuerecht international tatiger unternehmen*. Colônia: 1992, 42 *apud* Alberto Xavier. *Direito tributário internacional do Brasil*. 7ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 188

²⁰ KNECHTLE. *Basics problems of international tax law*. Deventer 1979, 34 *apud* Alberto Xavier. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 7ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p.9.

²¹ MARTHA, Rutsel Silvestre J. *The jurisdiction to tax in international law: theory and practice of legislative fiscal jurisdiction*. Deventer, Kluwer, 1989, p. 32.

²² A partir da década de 1960, por pressão da organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) é que a prestação de serviços passou a ser reconhecida como uma das atividades que compõem o comércio internacional, sendo incluída e discutida em tratados internacionais. (Maria de Fátima Ribeiro e Afonso Henrique Prezoto Castelano. *Tendências internacionais sobre a prestação de serviços e as inovações da Lei Complementar 116/03*. In *ISS À luz da doutrina e da jurisprudência*. Coordenadores: Ives Gandra da Silva Martins e Marcelo Magalhães Peixoto. 2. edição. São Paulo: MP, 2008, p. 381)

²³ Quanto à prestação de serviços, por constituir imposto sobre o consumo, o imposto sobre o valor agregado – IVA de cada país do MERCOSUL, por exemplo, recai sobre as atividades realizadas em seus territórios, sendo que a Argentina, o Uruguai e o Paraguai adotam o princípio do destino. (FERNANDES, Edison Carlos. *Sistema tributário do Mercosul*. 3. ed. São Paulo: RT, 2001, p. 140)

serviços da mesma origem ser gravados com a mesma carga tributária, sendo irrelevante o destino daqueles. Já pelo princípio do país destinatário, todos os serviços consumidos num mesmo país ficam sujeitos a mesma carga tributária, sem distinção da origem daqueles.

A adoção do princípio do destino apresenta a virtude de contribuir para evitar eventual guerra fiscal entre os Estados, decorrente de diferença de alíquotas, uma vez que a determinação das alíquotas de um país não afeta o valor dos serviços por ele exportados.

Situação diferente dá-se quando adotado o princípio do país de origem, pelo qual as altas alíquotas adotadas no país de que exportará o serviço contribuirão para encarecê-lo.²⁴

O ISS é imposto sobre o consumo, e o princípio do destino privilegia o mercado consumidor, haja vista que garante a mesma carga tributária sobre os produtos e serviços consumidos num mesmo território, dando-se a neutralidade da importação.

Alberto Xavier, tratando especificamente dos elementos de conexão nos impostos sobre o consumo, afirma que:

Os impostos de consumo sobre as transações são geralmente lançados no país consumidor, revertendo em benefício do Estado nos quais são consumidos os bens sobre que incidem. Precisamente por isso, o país de origem, isto é, o país no qual o bem foi produzido, procede normalmente à restituição ou isenção do imposto no momento da exportação; e por razões simétricas, o país do destino, onde o bem irá ser consumido, institui um encargo compensatório sobre as mercadorias importadas, em ordem de colocá-las pelo menos em pé de igualdade com os produtos nacionais²⁵.

Dá-se a adoção do princípio do destino puro quando os serviços são tributados e cobrados no estado e pelo estado de destino, e a receita decorrente, a este estado pertence, pois a competência tributária, o local da cobrança e a titularidade da receita é do destinatário, país, estado, ou município onde ocorre o consumo final do bem ou serviço. É o que ocorre, *verbi gratia* com a desoneração integral das exportações.

Diversos instrumentos são aptos a efetivar o princípio do destino, como os institutos da imunidade, isenção e a aplicação de alíquota zero.

Convém estipular que se o ente político, utilizando-se de sua competência tributária, institui e cobra determinado tributo do estado de origem, não implica concluir que deva ser o titular do produto da arrecadação. A alocação da receita, sua repartição, é questão afeta ao direito financeiro, refoge do campo do direito tributário.

5.2. ADOÇÃO DO CRITÉRIO DO DESTINO PELA LEGISLAÇÃO BRASILEIRA

A Lei Complementar 116/03, inovando diante do diploma antecessor, o DL 406/68, passou a tributar a prestação de serviços internacionais, precisamente no § 1º do art. 1º onde previu que: “o imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País.” E no art. 2º, inciso I, estabeleceu que: “o imposto não incide sobre as exportações de serviços para o exterior do País”, ou seja, manteve,

²⁴ SHOUERI, Luís Eduardo. *ISS Sobre Importação de serviço do exterior*. Revista Dialética de Direito Tributário n. 100. São Paulo: Dialética, p. 39/40, 2004.

²⁵ XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p.196.

claramente o princípio do destino nas prestações de serviços internacionais entre mercados não integrados²⁶.

Corrobora desse entendimento, Misabel Derzi, conforme se extrai do texto a seguir transcrito:

A Lei Complementar 116/2003 altera para melhor o citado decreto-lei, (Decreto-lei 406/1968), exonerando as exportações e fazendo incidir o imposto nas importações de serviços. Como sabemos, em mercados não integrados adota-se o princípio do destino. A Lei Complementar 116/2003, nesta parte, foi correta. Manteve o princípio do destino nas prestações de serviços internacionais. Ela exonera totalmente do ISS as exportações, submetendo as importações à incidência do tributo, para isso elegendo a competência do Município onde se localizar o estabelecimento do tomador. Crescendo a mundialização e surgindo novas formas de prestação de serviços (como o comércio eletrônico), é necessário estabelecer um tratamento equânime, em que sejam os serviços importados sujeitos aos mesmos tributos que incidem sobre a prestação de serviços nacional. Como se sabe, a incidência do ISS na importação dos serviços não tem nenhum objetivo protecionista, mas é fenômeno necessário de isonomia e equidade, nos mercados não completamente integrados. E que a tendência universal adotada no mercado internacional é aquela de desoneração das exportações, de tal modo que os produtos e serviços exportados cheguem ao país de destino livres de todo imposto. Seria agressivo ao princípio da livre concorrência e aos interesses nacionais pôr em posição desfavorável a prestação de serviços nacionais, que sofre a incidência do ISS²⁷.

O fundamento de validade de qualquer tributo num sistema federativo deve ser buscado

na Constituição Federal. O critério de conexão adotado pelo legislador complementar também não pode ser arbitrário, mormente diante de dispositivo constitucional exonerando do ISS as exportações de serviços para o exterior (art. 156, § 3º, II, da CF/88)

Importação e exportação são uma única espécie de operação, haja vista que, se alguém importa, outrem exporta, de modo que o mesmo princípio do destino, que desonera a exportação, exige, ao revés, a tributação da importação.

Conforme estatui o art. 2º, I, da LC 116/03: “O imposto não incide sobre as exportações de serviços para o exterior do País.” E o parágrafo único que prevê que: “Não se enquadram no disposto no inciso I os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior.”

A norma daí extraída deve ser interpretada em consonância com o art. 156, § 3º, da CF/88, que conferiu à lei complementar a competência de excluir da sua incidência a exportação de serviço para o exterior, consagrando, assim, o princípio do país do destino, significando que o serviço será submetido à incidência do tributo do local onde ele é consumido e não produzido.

A expressão “cujo resultado aqui se verifique”, constante da lei complementar, representa

²⁶ O princípio do destino foi prestigiado também no IPI e no ICMS, mais especificamente nos arts. 153, par 3º, III, e 155, par. 2º, X, “a”, da CF/88, respectivamente, quando o produto ou a mercadoria e serviços forem destinados ao exterior, não incidem os mencionados impostos.

²⁷ DERZI, Misabel. O aspecto espacial do imposto municipal sobre serviços de qualquer natureza, in *ISS na lei complementar 116/2003 e na constituição*. Coleção de direito tributário. Série Barão Ramalho. IASP. Coordenador Heleno Taveira Tôres. Barueri/SP: Manoele, 2004, pp. 67,68.

que, para a exoneração do ISS, o serviço deve ser desfrutado no exterior. Não pode produzir efeitos ou consequências no Brasil.

Nessa perspectiva, dois elementos são essenciais para que o “resultado” (e o local da ocorrência) caracterize-se: i) o beneficiário efetivo do serviço, *beneficial owner* (quem está consumindo) – deve estar fixado no exterior – para haver a exportação; ii) a delimitação dos efeitos imediatos da prestação, descartando-se os efeitos secundários.²⁸

Não basta, para afastar a tributação na exportação, que o pagamento seja realizado com valores remetidos para o Brasil,²⁹ a utilidade deve ser fruída no exterior, para que se dê exoneração.

Nessa esteira, o serviço pode ser desenvolvido no exterior, sem, por isso, ter a sua constitucionalidade atacada, haja vista que, ao contrário do ICMS, que incide sobre a **prestação** de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal e de comunicação, o imposto municipal, por sua vez, incide **sobre os serviços** de qualquer natureza, possibilitando assim a tributação de serviço cujo resultado aqui se verifique, não obstante o seu desenvolvimento tenha se verificado no exterior.

O que se apreende da norma complementar é que a incidência do ISS ocorre quando o serviço, ainda que não integralmente, seja realizado no território nacional ou nele seja fruído, isto é, destinado ao território nacional.

Não se pretende tributar fato ocorrido além das fronteiras brasileiras, mas a aplicação dar-se-á sobre serviços aproveitados ou prestados (e aproveitados) no território nacional. Como exemplo, pode-se afirmar que é incabível a cobrança do ISS sobre um serviço pago por um estabelecimento brasileiro, aqui sediado, a um consultor inglês, em favor de um estabelecimento filial na Itália.

6. CONCEITO DE IMPORTAÇÃO DE SERVIÇO

Da análise do art. 1º, § 1º, da LC 116/03, captam-se dois elementos de conexão para que ocorra a tributação dos serviços provenientes do exterior: a) o local da prestação do serviço; e b) o local da verificação do resultado.

Assim, o serviço pode ter tido o seu desenvolvimento iniciado no exterior, contudo foi finalizado no território nacional, aqui findou a sua prestação. De outra parte, quando o serviço foi prestado no exterior, contudo o seu resultado foi verificado no território nacional.

Para que haja a importação do serviço é necessária a sua destinação ao território nacional. O consumo nacional de bens produzidos no exterior.

Destarte, a importação de serviço pode ser conceituada como obrigação de fazer, cuja prestação advém do exterior, ou lá é iniciada, mas o resultado é verificado no território brasileiro.

7. SUJEITO PASSIVO DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS ORIUNDOS DO EXTERIOR

Segundo o professor Paulo de Barros Carvalho³⁰, sujeito passivo da relação jurídica tributária é a pessoa – sujeito de direitos – física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação: pecuniária, nos

²⁸ TROIANELLI, Gabriel Lacerda e GUEIROS, Juliana. O ISS e a impositação e exportação de serviços. In *ISS à luz da doutrina e da jurisprudência*. Coord. Ives Gandra Martins. 2. ed. São Paulo: MP Editora, 2008, p. 200.

²⁹ ROCHA, João Luiz Coelho da. *O novo trato legal do imposto sobre serviços e os problemas que permanecem*. Revista Dialética de Direito Tributário n. 99. São Paulo: Dialética, p. 81, 2003.

³⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 21. ed. São Paulo: 2009, Saraiva, p. 335.

nexos obrigacionais; e insuscetível de avaliação patrimonial, nas relações que veiculam meros deveres instrumentais ou formais.

Afirma ainda o insigne Professor, que é no critério pessoal do conseqüente da regra-matriz de incidência que colhemos elementos informadores para a determinação do sujeito passivo.

O Código Tributário Nacional, no art. 121, incisos I e II, prevê duas espécies de sujeitos passivos, para a relação jurídica tributária: o **contribuinte**, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador e o **responsável**, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

O contribuinte realiza o fato jurídico tributário previsto na hipótese de incidência, ou seja, a materialidade da regra-matriz.

Ensina Maria Rita Ferragut³¹, que contribuinte é a pessoa que realizou o fato jurídico tributário, e que cumulativamente encontra-se no pólo passivo da relação obrigacional. Se uma das duas condições estiver ausente, ou o sujeito será o responsável, ou será o realizador do fato jurídico, mas não o contribuinte. Praticar o evento, portanto, é condição necessária para essa qualificação, mas insuficiente.

Assevere-se que a escolha da sujeição passiva cabe à norma infraconstitucional, na medida em que a nossa Constituição Federal não estabeleceu em nenhum dispositivo quem deva ser sujeito passivo de quaisquer relações jurídicas tributárias.

Nessa perspectiva, dispôs a Lei Complementar 116/03 que:

Art. 6º Os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, poderão atribuir de modo ex-

presso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais.

§ 1º Os responsáveis a que se refere este artigo estão obrigados ao recolhimento integral do imposto devido, multa e acréscimos legais, independentemente de ter sido efetuada sua retenção na fonte.

§ 2º Sem prejuízo do disposto no caput e no § 1º deste artigo, são responsáveis:

I – o tomador ou intermediário de serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País;

II – a pessoa jurídica, ainda que imune ou isenta, tomadora ou intermediária dos serviços descritos nos subitens 3.05, 7.02, 7.04, 7.05, 7.09, 7.10, 7.12, 7.14, 7.15, 7.16, 7.17, 7.19, 11.02, 17.05 e 17.10 da lista anexa.

A norma supramencionada está em total consonância com o disposto no art. 128 do CTN, que, ao tratar da responsabilidade tributária, dispõe que a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Compulsando os arts. 131 a 137 do CTN, verifica-se que a ocorrência de um fato qualquer, e não tipificado como fato jurídico tributário, autoriza a construção da relação jurídica

³¹ FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária e o código civil de 2002*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2009, pp. 29/30

entre o fisco e o responsável. Essa relação, pressupõe, obviamente, o fato jurídico tributário, mas não é a partir dele que se dá a inclusão do responsável na relação jurídica tributária, e sim a ocorrência de um fato não tributário, lícito ou ilícito (morte, fusão, infração à lei, contrato social, dentre outros)³².

Tendo em vista o conceito de contribuinte e responsável acima expendido, no sentido de que o contribuinte é quem realiza o fato jurídico tributário, bem como que a tributação do imposto sobre serviços provenientes do exterior requer que o resultado verifique-se no território nacional, ou seja, a utilidade, o proveito econômico verifique-se no Brasil, ousamos afirmar que o **tomador** nos moldes do art. 6º da LC 116/03 é verdadeiro contribuinte do imposto, por ter relação direta com o fato gerador, é quem frui, a quem aproveita e quem consome o serviço.

8. REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS PROVENIENTES DO EXTERIOR

Firmados o antecedente e conseqüente da regra-matriz de incidência do imposto sobre serviços oriundos do exterior, e identificado o conteúdo semântico dos enunciados, com base na Constituição Federal e, sucessivamente, na Lei Complementar 116/03, podemos construir, finalmente, a sua regra-matriz, nesses termos:

Dado o fato de consumir serviço proveniente do exterior ou cuja prestação tenha se iniciado no exterior, mas o resultado seja consumado no território nacional, deve o tomador ou intermediário do serviço, pagar ao Município onde estão estabelecidos, ou, na sua falta, onde ele estiver domiciliado³³, o valor do ISS previsto na legislação municipal.

9. CONCLUSÕES

Das premissas expostas e de tudo o quanto foi argumentado no decorrer deste trabalho, podemos deduzir as seguintes conclusões:

i) A CF/88 não determina que compete aos Municípios instituir imposto sobre a prestação de serviços de qualquer natureza, mas sobre serviços de qualquer natureza, o que dá liberdade ao legislador infraconstitucional de tributar tanto a prestação quanto a fruição do serviço, haja vista que na referida negociação, tanto quem presta quanto quem aproveita a utilidade originada pelo serviço, possuem capacidade contributiva, havendo, portanto, revelação de signo presuntivo de riqueza, tanto no ato de prestar o serviço como no ato de tomar o serviço, de modo que ambos os critérios materiais apontados podem ser erigidos a fatos jurídicos tributários;

ii) Não existem limites heterônomos de Direito Internacional ao exercício da competência dos Estados para legislar sobre impostos. Isto se dá com base na definição de soberania fiscal, que seria aspecto da soberania do Estado em geral;

iii) As relações que o contribuinte necessita ter com o ordenamento jurídico brasileiro são informadas por elementos de conexão;

iv) A CF/88 determina que, em relação ao ISS, cabe à lei complementar excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior, optando como critério de conexão a destinação;

v) Importação e exportação são uma única espécie de operação, haja vista que se al-

³² Seguindo as definições de Maria Rita Ferragut sobre contribuinte e responsável. Ob cit. p. 33.

³³ Onde se deu o proveito econômico (utilidade).

guém importa outrem exporta, de modo que o mesmo princípio do destino, que desonera a exportação, exige, ao revés, a tributação da importação;

v) Na CF/88 não há norma que proíba o Município de tributar serviços desenvolvidos em seu território ou cujo resultado ali se produza.

vi) O tomador do serviço é contribuinte do imposto, pois realiza o fato jurídico tributário, é quem consome o serviço proveniente do exterior ou cujo resultado aqui se verifica, ainda que iniciada a prestação fora do país;

vii) Pode a LC 116/03, com vigência no território brasileiro, conceber como hipótese de incidência do ISS “o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País” (§ 1º do art. 1º).

viii) Não é o caso de exceção ao princípio da territorialidade contido no artigo 102 do Código Tributário Nacional. O ente com a competência tributária descrita no artigo 156 da Constituição Federal exercerá o poder de cobrança daquilo que lhe pertence, ou seja, do ISS devido em função dos serviços utilizados, tomados em sua base territorial. Não se trata de extraterritorialidade da lei, pois se tributa onde o serviço é tomado, ou seja, no país de destino, qual seja o território nacional;

ix) Caem por terra as críticas no sentido de que o imposto em questão visa alcançar fatos ocorridos fora do território nacional e a inexistência do contribuinte-prestador, haja vista que na hipótese sob análise a incidência dá-se sobre a utilização do serviço e o tomador é o contribuinte;

x) A tese acolhida neste trabalho homenageia ainda o princípio da livre concorrência e os interesses nacionais, que se veriam em situação desprivilegiada diante da não tributação dos serviços oriundos do exterior e consumidos no Brasil.

BIBLIOGRAFIA

ALVES, Anna Emília Cordelli. Importação de serviços – Impossibilidade de tributação pelo ISS em decorrência do critério constitucional de origem do serviço. *Revista dialética de direito tributário* n. 112. São Paulo: Dialética, 2005.

ALVES, Anna Emília Cordelli. ISS – Serviço proveniente do exterior. XIX Congresso brasileiro de direito tributário. *Revista de direito tributário* n. 94. São Paulo: Dialética, 2001.

AMARAL, Gustavo da Silva. ISS – Materialidade de sua incidência. *In Curso de especialização em direito tributário. Estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Coordenador: Eurico Marcos Diniz de Santi. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

ARZUA, Heron. O ISS e o princípio da territorialidade. *In Estudo em homenagem a Geraldo Ataliba*. Org: MELO, Celso Antonio Bandeira de: Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 1997.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

ÁVILA, Humberto. Imposto sobre a prestação de serviços de qualquer natureza – ISS. Normas constitucionais aplicáveis. Precedentes do Supremo Tribunal Federal. Hipótese de incidência, base de cálculo e local da prestação. Leasing financeiro: análise da incidência. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 122. São Paulo: 2005.

BALEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

- BAPTISTA, Marcelo Caron. *ISS: Do texto à norma*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- BARRETO, Aires Fernandino. *ISS na Constituição e na lei*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2005.
- BARRETO, Aires F. *Curso de direito tributário municipal*. São Paulo: Saraiva, 2009.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007.
- CARRAZZA, Roque. *Curso de direito constitucional tributário*. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário. Fundamentos jurídicos da incidência*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- DÁCOMO, Natália de Nardi. *Hipótese de incidência do ISS*. Noeses. São Paulo: 2007
- FAUSTO, Domenicantonio. *L'imposizione sul valore aggiunto nell'unione europea*. In: TORRES, Heleno Taveira (Coord.). *Comércio internacional e tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- FERNANDES, Edison Carlos. *Sistema tributário do mercossul*. 3. ed. São Paulo: RT, 2001 .
- FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2009.
- FILHO, Maçal Justen. *O ISS no tempo e no espaço*. *Revista dialética de direito tributário n. 2*. São Paulo: Dialética, 1995.
- GABRIEL, Antônio Henrique. *A nova lei do ISS*. Encontrada em: <http://www.advogado.adv.br/artigos/2003/antoniohenriquegabriel/novaleiiss.htm>. Visitado em 20/01/2011.
- JUNIOR, Aldo de Paula. *O conceito de serviço para fins de ISS. Da locação de bens móveis ao leasing financeiro. O STF mudou de entendimento? VII congresso nacional de estudos tributários*. *Direito Tributário e os conceitos de direito privado*. Ed. Noeses. São Paulo: 2010.
- JUNIOR, Maucir Fregonesi. *Aspectos tributários da importação de software*. In *Teses tributárias*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.
- KNECHTLE. *Basics problems of international tax law*. Deventer 1979.
- MANKIW, N. Gregory. *Introdução à economia*. 3. ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2007.
- MARTHA, Rutsel Silvestre J. *The Jurisdiction to tax in international law: theory and practice of legislative fiscal jurisdiction*. Deventer, Kluwer, 1989.
- MELO, José Eduardo Soares. *ISS - Aspectos teóricos e práticos*. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2005.
- MELO, Fábio Soares de. *Imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS). Arrendamento mercantil (leasing). Critério para definição do município competente. Lei Complementar 116/03*. *Revista dialética de direito tributário n. 102*. São Paulo: Dialética, 2004.
- MELO, José Soares de. *ISS – Serviço no exterior. Serviço público. Incentivos fiscais*. XII congresso

brasileiro de direito tributário. *Revista de direito tributário n. 87*. São Paulo: Malheiros, 2000.

MIRANDA, Pontes de. *Tratado de direito privado – parte geral*, tomo I. Rio de Janeiro: Editor Borsoi, 1954.

MOREIRA FILHO, Aristóteles. Os critérios de conexão na estrutura da norma tributária. In: TORRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito tributário internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

MORAES, Bernardo Ribeiro. *Doutrina e prática do ISS*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais: 1978.

MOURA, Fábio Clasen de. O ISS e o princípio da territorialidade. In: BELLAN, Daniel Vitor. et al. *Imposto sobre serviços: de acordo com a lei complementar nº 116/03*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

NASCIMENTO, Luiz Marcos Rosa do. Da não taxatividade da lista de serviços. FEITOSA, Raimundo Juliano Rego e QUEIROZ, Mary Elbe (Org.). *In Temas atuais de direito tributário*. Recife: ESAF, 2003. v. 1.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães e DINIZ, Marcelo de Lima Castro. Imposto sobre serviços de qualquer natureza. *In Curso de direito tributário*. Coord. Ives Gandra Martins. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

RIBEIRO, Maria de Fátima e CASTELANO, Afonso Henrique Prezoto. *ISS À luz da doutrina e da jurisprudência*. Coordenadores: Ives Gandra da Silva Martins e Marcelo Magalhães Peixoto. 2. ed. São Paulo: MP, 2008.

ROCHA, João Luiz Coelho da. O novo trato legal do imposto sobre serviços e os problemas que permanecem. *Revista dialética de direito tributário 99*, São Paulo: Dialética, 2003.

RONCAGLIA, Marcelo Marques. O ISS e a Importação e exportação de serviços. *Revista dialética de direito tributário*, vol. 129.

SANTIAGO, Igor Mauler. *A incidência de ISS na importação de serviços*. *Revista internacional de direito tributário*, Belo Horizonte, v. 8, p. 110-120, 2007.

SCHOUERI, Luís Eduardo. ISS sobre a importação de serviços do exterior. *Revista dialética de direito tributário n. 100*. SaPo Paulo: Dialética, 2004.

TORRES, Heleno Taveira. Prestação de serviços provenientes do exterior ou cuja prestação tenha se iniciado no exterior. *Imposto sobre Serviços- ISS na lei complementar n. 116/03 e na Constituição*. São Paulo: Manoele, 2004.

_____. Princípio da territorialidade e tributação de não-residentes no Brasil. Prestações de serviços no exterior. Fonte de produção e fonte de pagamento. In: TORRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito tributário internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda e GUEIROS, Juliana. O ISS e a Importação e exportação de serviços. *In: ISS à luz da doutrina e da jurisprudência*. Coord. Ives Gandra Martins. 2. ed. São Paulo: MP Editora, 2008.

VILANOVA, Lourival. Níveis de linguagem em Kelsen, in *Escritos jurídicos e filosóficos*. Vol. 2. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2003.

_____. *Escritos jurídicos e filosóficos sobre o conceito de direito*, v. 1. São Paulo: IBET, 2003.

XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

COSIP: Tributo municipal controverso

Gisane Tourinho Dantas

Procuradora do Município do Salvador. Ex-Chefe da Representação da Procuradoria na Secretaria de Serviços Públicos e Prevenção à Violência.

Ex-Defensora Pública do Estado de Sergipe.

Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET)

Especialista em Direito do Estado pela Universidade Federal da Bahia (UFBA)

Especialista em Direito pela Escola dos Magistrados da Bahia: Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* Preparatório à Carreira de Magistratura (EMAB/UCSAL)

Possui diversos artigos publicados em periódicos.

SUMÁRIO

Introdução

1. As contribuições especiais no sistema constitucional brasileiro
2. Natureza jurídica da COSIP
3. Outras considerações
4. A COSIP no âmbito do Município do Salvador

Conclusão

Referências.

Palavras-chave: COSIP; Constituição Federal; Contribuição; Lei municipal nº 6.251/2002.

A tributação sobre o serviço de iluminação pública, no âmbito dos Municípios, sempre foi objeto de críticas contundentes dos tributaristas. A controvérsia se deu com a extinta Taxa de Iluminação Pública (TIP) e, no momento, o objeto das discussões é o seu sucedâneo, a Contribuição para o custeio dos serviços de iluminação pública (COSIP).

Muitos Municípios brasileiros, a partir da década de 80, passaram a instituir a TIP, com base no art. 145, inciso II, da Constituição Federal de 1988 (CF/88) e nos art. 77/79 do Código Tributário Nacional (CTN), para custear o

serviço, haja vista os demais tributos municipais, como o IPTU e o ISSQN, não serem suficientes para arcar com a despesa de iluminação pública¹.

O art. 77 do CTN dispõe que as taxas possuem como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou po-

¹ HINDO, Michelle Dibo Nacer. *As irregularidades da cobrança para Custeio do Serviço de Iluminação Pública (COSIP). Uma análise da instituição do tributo nos Municípios de Mato Grosso do Sul*. Jus Navigandi, Teresina, ano 8, n. 85, 26 set. 2003. Disponível em: < <http://jus.uol.com.br/revista/texto/4264> > Acesso em: 12 jul.2011.

tencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

Por sua vez, o art. 79 do citado diploma legal elenca quando os serviços públicos são utilizados pelo contribuinte, divisíveis e específicos. Vejamos:

Art. 79. Os serviços públicos a que se refere o artigo 77 consideram-se:

I - utilizados pelo contribuinte:

- a) efetivamente, quando por ele usufruídos a qualquer título;
- b) potencialmente, quando, sendo de utilização compulsória, sejam postos à sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento;

II - específicos, quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de unidade, ou de necessidades públicas;

III - divisíveis, quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários.

Todavia, o Supremo Tribunal Federal (STF)² declarou a inconstitucionalidade da taxa de iluminação pública, instituída por vários Municípios, em razão de o fato gerador ter caráter inespecífico e indivisível, sendo, inclusive, editada a súmula 670³.

Por essa razão, os Municípios tentaram novos caminhos para a exação. Kiyoshi Harada⁴, ao tecer críticas contundentes acerca da COSIP, realiza um breve retrospecto da tentativa dos Municípios de tributarem o serviço de iluminação pública.

A primeira nova tentativa da tributação, segundo Harada, foi por meio do projeto de Emenda Constitucional nº 222, no ano de 2000⁵, que alterava o inciso II do art. 145 e seu § 2º da CF/88, permitindo a instituição da taxa

de iluminação, dispensados os requisitos da especificidade e divisibilidade dos serviços públicos e eliminando a proibição de identidade de sua base de cálculo com a dos impostos.

Contudo, Harada ensina que a citada proposta violava o princípio da discriminação constitucional dos impostos, pois ao introduzir novo imposto, mas com denominação de “taxa”, acabava por ferir cláusulas pétreas (art. 60, § 4º, incisos I e IV da CF/88). Isto porque, em razão de o novo tributo não ser uma taxa típica, seria ele enquadrado como imposto (art. 4º do CTN⁶), mesmo por não estar discriminado no art. 156 da Carta Magna, que elenca, taxativamente, os impostos municipais, não poderia ser cobrado, visto que só a União tem competência para criar impostos residuais, nos termos do art. 154, I, da CF/88⁷.

O citado projeto foi rejeitado pelo Senado Federal em 18/12/2001⁸ e nova proposta foi apresentada, sendo que esta implicou na promulgação da Emenda Constitucional nº 39, de 19 de dezembro de 2002, que acrescentou o art.149-A à CF/88, instituindo a contribuição

² V. g. AI 479587 AgR / MG, rel. Joaquim Barbosa, j. 3/3/2009;

³ Súmula 670 do STF: “O serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa.”;

⁴ HARADA, Kiyoshi. *Direito Tributário Municipal*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 361/362;

⁵ Disponível em: < http://www.camara.gov.br/internet/pocket/eCamara/Prop_Detalhe.asp?id=14570 > Acesso em: 13 jul.2011;

⁶ Art. 4º do CTN: “A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la: I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei; II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.”.

⁷ HINDO, Michelle Dibo Nacer. *As irregularidades da cobrança para Custeio do Serviço de Iluminação Pública (COSIP). Uma análise da instituição do tributo nos Municípios de Mato Grosso do Sul*. Jus Navigandi, Teresina, ano 8, n. 85, 26 set. 2003. Disponível em: < <http://jus.uol.com.br/revista/texto/4264> > Acesso em: 12 jul.2011;

⁸ Disponível em: < http://www.senado.gov.br/atividade/materia/detalhes.asp?p_cod_mate=49095 >. Acesso em: 13 jul.2011;

para o custeio do serviço de iluminação pública (COSIP), que a seguir trataremos especificamente.

Kiyoshi Harada⁹ entende que a solução não é os municípios patrocinarem qualquer emenda constitucional da espécie, mas instituir para o caso a contribuição de melhoria, o mais justo dos tributos.

Ousa-se discordar, *data venia*, do eminente tributarista, visto que a contribuição de melhoria é instituída, nos termos do art. 81 do CTN, para fazer face ao CUSTO DE OBRAS PÚBLICAS de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado, e não do SERVIÇO PÚBLICO.

Outra solução apresentada por Harada seria o aumento dos tributos municipais, arcando, então, os Prefeitos com a responsabilidade pela desaprovação da medida pela opinião pública.

A seguir, trataremos sobre as contribuições no sistema constitucional brasileiro e, mais especificamente, sobre a COSIP e sua natureza jurídica.

1. AS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS NO SISTEMA CONSTITUCIONAL BRASILEIRO

Atualmente não há mais dúvidas sobre a natureza jurídica tributária das contribuições especiais ou parafiscais. O STF, através de seu Pleno, já pacificou a natureza tributária das contribuições, no julgamento do RE nº 146.733/SP, rel. Min. Moreira Alves, publicado no DJ de 6/11/92.

A parafiscalidade é a delegação da função de arrecadar e fiscalizar o tributo por um ente

que detém a competência tributária (que é indelegável – art. 7º do CTN) para instituí-lo. Portanto, delega-se, apenas, a capacidade tributária ativa.

Assim, as contribuições são uma das 5 (cinco) espécies de tributo e que tem em sua essência a natureza finalística, conforme se depreende da norma do art.149 da CF/88. As contribuições na Carta Magna são as seguintes: contribuições residuais (art. 195, § 4º), contribuições de intervenção sobre o domínio econômico (art. 149), contribuições sociais gerais (art. 149), contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas (art. 149), contribuição para a seguridade social (arts. 149, §2º e 195) e a contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública (art. 149-A). Vejamos:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

§ 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 41, 19.12.2003)

>§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o *caput* deste artigo: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

⁹ HARADA, Kiyoshi. *Direito Tributário Municipal*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 363.

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

II - incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

III - poderão ter alíquotas: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

a) *ad valorem*, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

§ 3º A pessoa natural destinatária das operações de importação poderá ser equiparada a pessoa jurídica, na forma da lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

§ 4º A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

Art. 149-A Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 39, de 2002)

Parágrafo único. É facultada a cobrança da contribuição a que se refere o caput, na fatura de consumo de energia elétrica. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 39, de 2002)

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e

dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

c) o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

§ 1º - As receitas dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios destinadas à seguridade social constarão dos respectivos orçamentos, não integrando o orçamento da União.

§ 2º - A proposta de orçamento da seguridade social será elaborada de forma integrada pelos órgãos responsáveis pela saúde, previdência social e assistência social, tendo em vista as metas e prioridades estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias, assegurada a cada área a gestão de seus recursos.

§ 3º - A pessoa jurídica em débito com o sistema da seguridade social, como esta-

belecido em lei, não poderá contratar com o Poder Público nem dele receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios.

§ 4º - A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I.

§ 5º - Nenhum benefício ou serviço da seguridade social poderá ser criado, majorado ou estendido sem a correspondente fonte de custeio total.

§ 6º - As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, "b".

§ 7º - São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

§ 8º O produtor, o parceiro, o meeiro e o arrendatário rurais e o pescador artesanal, bem como os respectivos cônjuges, que exerçam suas atividades em regime de economia familiar, sem empregados permanentes, contribuirão para a seguridade social mediante a aplicação de uma alíquota sobre o resultado da comercialização da produção e farão jus aos benefícios nos termos da lei. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

§ 9º As contribuições sociais previstas no inciso I do caput deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão-de-obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 47, de 2005)

§ 10. A lei definirá os critérios de transferência de recursos para o sistema único de saúde e ações de assistência social da União para os Estados, o Distrito Federal e os

Municípios, e dos Estados para os Municípios, observada a respectiva contrapartida de recursos. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

§ 11. É vedada a concessão de remissão ou anistia das contribuições sociais de que tratam os incisos I, a, e II deste artigo, para débitos em montante superior ao fixado em lei complementar. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do *caput*, serão não-cumulativas. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

§ 13. Aplica-se o disposto no § 12 inclusive na hipótese de substituição gradual, total ou parcial, da contribuição incidente na forma do inciso I, a, pela incidente sobre a receita ou o faturamento. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Muito embora não seja este o foco do trabalho, entende-se relevante explicitar alguns exemplos específicos das contribuições especiais.

Temos como exemplo das contribuições corporativas aquelas pagas à Ordem dos Advogados do Brasil, aos Conselhos regionais de classe e ao SENAC, e SESC, por exemplo, para fazerem frente às despesas desses órgãos profissionais ou econômicos.

As contribuições sociais gerais são instituídas pela União e visam o custeio nas áreas, por exemplo, de educação (art. 212, § 5º da CF/88), da saúde (art. 74 da ADCT), ao financiamento de projetos ambientais e de infraestrutura de transportes – CIDE combustível (art. 177, § 4º da CF/88), à promoção da integração do empregado na vida e no desenvolvimento das

empresas e à formação do patrimônio do servidor público (PIS/PASEP)¹⁰, dentre outras.

Observe-se que, *data venia*, entende-se que a CIDE combustível é uma contribuição social, e não de intervenção no domínio econômico porque beneficia toda a sociedade.

A contribuição especial tem nítida função parafiscal, já que a função precípua não é suprir o Tesouro Nacional de recursos financeiros¹¹. Ela possui como característica a destinação especificada em lei, a não restituição da mesma e a hipótese de incidência desvinculada da atuação estatal.

A destinação da arrecadação tributária é indispensável para a natureza das contribuições, visto que é a norma constitucional que a determina, sendo irrelevante, para as contribuições, a norma do art. 4º do CTN. O art. 4º do citado diploma somente se aplica aos impostos, taxas e contribuições de melhoria. Portanto, é a finalidade da contribuição o critério para classificar e identificar esta espécie tributária.

Tal entendimento é corroborado com a lição de Roque Carraza¹², ao afirmar que *“tal vinculação, longe de ser vedada, é imprescindível, até porque ela vai confirmar a natureza da contribuição, possibilitando o controle de sua constitucionalidade”*.

Geraldo Ataliba¹³ ensina que, diferentemente do imposto, a contribuição não está adstrita ao princípio da capacidade contributiva e, diferentemente da taxa, não está a contribuição informada pelo princípio da remuneração, haja vista que, nas contribuições, *“os sujeitos passivos serão pessoas cuja situação jurídica tenha relação direta ou indireta, com uma despesa especial, a elas respeitantes, ou alguém que receba da ação estatal um reflexo que possa ser qualificada como ‘especial’ (...)”* O sujeito passivo, pois, das contribuições, nas palavras do

citado mestre¹⁴, *“ou é beneficiário da ação por ela custeada, ou de qualquer modo desempenha atividade que a requer (...)”*.

Dessa maneira, considerando as ponderações acerca das contribuições especiais, indaga-se: possui a COSIP, de fato, natureza jurídica de contribuição? É o que será abordado abaixo.

2. A NATUREZA JURÍDICA DA COSIP

Como já visto anteriormente, a EC nº 39, de 19 de dezembro de 2002, que acrescentou o art.149-A à CF/88, instituiu a contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública (COSIP), *in verbis*:

Art. 149-A Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 39, de 2002)
Parágrafo único. É facultada a cobrança da contribuição a que se refere o caput, na fatura de consumo de energia elétrica. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 39, de 2002)

Inicialmente, ressalte-se que a COSIP apresenta todos os elementos para ser considerado tributo, previsto no art. 3º do CTN. Isto porque é uma prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que

¹⁰ SABBAG, Eduardo de Moraes. *Elementos do Direito Tributário*. 6. ed. São Paulo: Prima Cursos Preparatórios, 2005, p. 89;

¹¹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 26. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 407.

¹² CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 23. ed. rev. ampl. atual. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 572;

¹³ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6. ed. 8ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 195;

¹⁴ *Ibid.* p. 206.

não constitui sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Mas, será, realmente, a COSIP uma contribuição? Qual a sua natureza jurídica? O art. 4º do CTN é claro em afirmar que a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevante a sua denominação.

A COSIP tem como finalidade específica o custeio do serviço de iluminação pública, sob pena de os Prefeitos incidirem nas penalidades do art. 1º, incisos III e XV, do Decreto-Lei n. 201/67 (Lei de Crimes de Responsabilidade dos Prefeitos) e infringirem a Lei de Responsabilidade Fiscal (LC n. 101/2000)¹⁵.

Observe-se que, diferentemente das taxas, que pressupõem uma atuação estatal direta em relação ao sujeito passivo e serviço público específico e divisível, na COSIP a atuação estatal é indiretamente ligada ao contribuinte e o serviço público de iluminação não é específico e divisível (*uti universi*), razão pela qual, de logo, descarta-se a COSIP como taxa.

Não se trata, tampouco, de contribuição de melhoria porque, nos termos do art. 81 do CTN, a contribuição de melhoria visa fazer face ao CUSTO DE OBRAS PÚBLICAS de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado, e não do SERVIÇO PÚBLICO.

Como já visto oportunamente, as contribuições possuem destinação especificada em lei, não são restituíveis e sua hipótese de incidência é desvinculada da atuação estatal.

No julgamento, pelo Tribunal Pleno do STF, do Recurso Extraordinário 573675-0/SC¹⁶, em

que se destacou a natureza jurídica da COSIP, o relator Ministro Ricardo Lewandowski, traçou um panorama doutrinário da controversa natureza jurídica da contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública e, em relação à natureza de contribuição, elencou o seguinte:

Márcio Maia de Britto, de outra parte, afirma que a contribuição de iluminação pública apresenta as características que são próprias das contribuições de intervenção no domínio econômico. Lembra que a prestação do serviço de iluminação pública vinha sendo custeada pelos Municípios, de forma precária, com a receita advinda da arrecadação de impostos, dada a inexistência de permissivo constitucional específico, embora caracterizasse uma interferência no domínio econômico de outrem, no caso do setor elétrico.

Carraza¹⁷ entende que a COSIP não é uma contribuição, nos moldes daquelas previstas no art. 149, *caput* da CF/88, em virtude de não ser uma para custear a seguridade social, para intervir no domínio econômico ou para atender interesses de categorias profissionais ou econômicas. Ademais, o sujeito passivo da COSIP não é identificável, já que é toda a sociedade local.

No entender de Roque Carraza¹⁸, a COSIP é um verdadeiro imposto, "*já que tem por materialidade o fato de uma pessoa, física ou jurídica, estar fixada no local (do Município ou*

¹⁵ TRINDADE, Germana Assunção. *A Natureza jurídica e a constitucionalidade da contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública*. Disponível em: < <http://www.faete.edu.br/revista/cip%20especializa%C3%A7%C3%A3o.pdf> >. Acesso em: 13 jul.2011.

¹⁶ Supremo Tribunal Federal. Disponível em: < <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=593814> >. Acesso em: 13 jul.2011;

¹⁷ CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Tributário*. 23. ed. rev. ampl. atual. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 618;

¹⁸ *Ibid.*

Distrito Federal) onde é prestado o serviço de iluminação pública."

Data venia, discordando do douto jurista, entende-se que a COSIP não é um imposto, pois o fato gerador dos impostos é uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte, nos termos do art. 16 do CTN. Na COSIP, por sua vez, necessita-se de uma atuação estatal, que é a prestação do serviço de iluminação pública.

O Ministro Ricardo Lewandowski, por sua vez, no seu voto proferido no RE 573675-0/SC entende que a COSIP não é imposto, por força do art. 167, IV da CF/88, que veda a vinculação da receita de impostos a qualquer órgão, fundo ou despesa, salvo quando previstos no texto Magno.

Ora, compreendendo-se que o fundamento supra não está de todo correto, pois a receita da COSIP, caso fosse imposto, teria sua vinculação autorizada pela própria Constituição Federal, no art. 149-A.

Também não é empréstimo compulsório (art. 148 da CF/88), tendo em vista que a contribuição de custeio para o serviço de iluminação pública (COSIP) não tem o objetivo de atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou de sua iminência, e tampouco tem a finalidade de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional.

Assim como Paulo Roberto Lyra Pimenta e Hugo Thamir Rodrigues, para o Ministro Lewandowski, a COSIP seria uma contribuição *sui generis*, pois possui características comuns de diversos tributos. Assim, segundo o ministro relator, no seu voto proferido no RE 573675-0/SC, a COSIP não se enquadra na tipologia tributária elaborada pelo Ministro Carlos Velloso em voto que proferiu na ADI 447. Vejamos a tipologia tributária¹⁹:

As diversas espécies tributárias, determinadas pela hipótese de incidência ou pelo fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 4º), são: a) os impostos (C.F., art. 145, I, arts. 153, 154, 155 e 156), b) as taxas (C.F., art. 145, II), c) as contribuições, que são c.1) de melhoria (C.F., art. 145, III), c.2) sociais (C.F., art. 194), que, por sua vez, podem ser c.2.1) de seguridade social (C.F., art. 195, C.F., art. 195, § 4º) e c.2.2) salário-educação (C.F., art. 212, § 5º) e c.3) especiais: c.3.1) de intervenção no domínio econômico (C.F., art. 149) e c.3.2) de interesse das categorias profissionais e econômicas (C.F., art. 149). Constituem, ainda, espécie tributária, d) os empréstimos compulsórios (C.F., art. 148).

Ora, partindo-se do pressuposto de que a contribuição para o custeio de iluminação pública configura um tributo, mas consideradas as suas especificidades, forçoso é convir que ela não se enquadra em qualquer das espécies tributárias enunciadas no voto do Ministro Carlos Velloso.

Esses estudos filiam-se à corrente que entende que a contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública (COSIP) é um tributo *sui generis*, pois não se enquadra em sua totalidade em nenhuma das espécies de tributo.

3. OUTRAS CONSIDERAÇÕES

Kiyoshi Harada²⁰ critica ferozmente a COSIP, introduzida pela EC 39/2002, julgando-a de uma inconstitucionalidade solar. Segundo o

¹⁹ Supremo Tribunal Federal, Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=593814>>. Acesso em: 13 jul.2011.

²⁰ HARADA, Kiyoshi. *Contribuição para custeio da iluminação pública*. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/4076/contribuicao-para-custeio-da-iluminacao-publica>>. Acesso em: 13 jul.2011.

tributarista, o tributo é cobrado apenas de uma parcela da população, para custear um serviço público genérico, que beneficia a sociedade como um todo, o que ofende o princípio da isonomia tributária.

Ademais, para aquele jurista, fere o princípio da discriminação de rendas tributárias, instituindo imposto fora do elenco taxativo do art. 156 da CF/88 e violenta o art. 167, IV, da CF, ao destinar o produto da arrecadação desse imposto novo a um fundo especial.

Por fim, é interessante, ainda que de modo breve, algumas considerações acerca dos princípios aplicáveis à COSIP e sua base de cálculo.

O art. 149-A da CF/88, ao instituir a COSIP, aduz que deve ser respeitado o disposto no art. 150, I e III, incisos estes que consagram são os princípios da legalidade tributária, da irretroatividade, da anterioridade e da anterioridade nonagesimal, *in verbis*:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;

Todavia, no entendimento do Ministro Lewandowski²¹, amparado em Leandro Paulsen, Roque Carraza, Paulo Pimenta e outros, consubstancia no seu voto proferido no RE 573675-0/SC, que a COSIP deve obedecer aos princípios gerais que regem o gênero, especialmente o da isonomia (art. 150, II) e ao da capacidade contributiva (art. 145, § 1º):

A melhor doutrina encampa tal entendimento. Leandro Paulsen, *verbi gratia*, ao discorrer sobre o caput do art. 149, que autoriza a União a instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, assim se pronuncia sobre as limitações constitucionais ao poder de tributar, estendendo suas ponderações à contribuição de iluminação pública.

O eminente Ministro²² ressalta que, diante do silêncio da CF/88 no tocante à hipótese de incidência tributária da COSIP, compete ao legislador municipal a eleição da melhor forma de cobrança do tributo, discriminação dos contribuintes e das alíquotas.

Observe-se que a base de cálculo da COSIP não se confunde com a do ICMS, tributo este estadual, pois aquela não recai sobre o consumo de energia elétrica, já que corresponde ao rateio, entre os contribuintes, do custo do serviço de iluminação pública.

Os princípios da isonomia, proporcionalidade e capacidade contributiva incidirão, não

²¹ Supremo Tribunal Federal, Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=593814>>. Acesso em: 13 jul.2011;

²² *Ibid.*

no momento da instituição do tributo, mas na forma do rateio do respectivo encargo financeiro.

Por fim, a eleição do sujeito passivo da COSIP não significa que todos os habitantes da municipalidade serão os contribuintes do tributo. Os beneficiários são aquelas pessoas físicas ou jurídicas que residem ou exercem suas atividades no âmbito do Município ou do Distrito Federal, sendo identificáveis por meio das respectivas faturas de consumo de energia elétrica.

O STF²³, ao analisar a lei do Município de São José/SC, sedimentou entendimento no sentido de que não vê qualquer inconstitucionalidade em identificar-se os sujeitos passivos da obrigação em função de seu consumo de energia elétrica:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. RE INTERPOSTO CONTRA DECISÃO PROFERIDA EM AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE ESTADUAL. CONTRIBUIÇÃO PARA O CUSTEIO DO SERVIÇO DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA - COSIP. ART. 149-A DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. LEI COMPLEMENTAR 7/2002, DO MUNICÍPIO DE SÃO JOSÉ, SANTA CATARINA. COBRANÇA REALIZADA NA FATURA DE ENERGIA ELÉTRICA. UNIVERSO DE CONTRIBUINTES QUE NÃO COINCIDE COM O DE BENEFICIÁRIOS DO SERVIÇO. BASE DE CÁLCULO QUE LEVA EM CONSIDERAÇÃO O CUSTO DA ILUMINAÇÃO PÚBLICA E O CONSUMO DE ENERGIA. PROGRESSIVIDADE DA ALÍQUOTA QUE EXPRESSA O RATEIO DAS DESPESAS INCORRIDAS PELO MUNICÍPIO. OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA ISONOMIA E DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. INOCORRÊNCIA. EXAÇÃO QUE RESPEITA OS PRINCÍPIOS DA RAZOABILIDADE E PROPORCIONALIDADE.

DADE. RECURSO EXTRAORDINÁRIO IMPROVIDO. I - Lei que restringe os contribuintes da COSIP aos consumidores de energia elétrica do município não ofende o princípio da isonomia, ante a impossibilidade de se identificar e tributar todos os beneficiários do serviço de iluminação pública. II - A progressividade da alíquota, que resulta do rateio do custo da iluminação pública entre os consumidores de energia elétrica, não afronta o princípio da capacidade contributiva. III - Tributo de caráter sui generis, que não se confunde com um imposto, porque sua receita se destina a finalidade específica, nem com uma taxa, por não exigir a contraprestação individualizada de um serviço ao contribuinte. IV - Exação que, ademais, se amolda aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade. V - Recurso extraordinário conhecido e improvido.

Lewandowski afirma, ainda, que essa era a real intenção do legislador constituinte, conforme se depreende do trecho a seguir, extraído do relatório apresentado pelo Deputado Custódio Matos ao Projeto de Emenda Constitucional (PEC) 559/2002²⁴:

Em face do consenso político quanto à necessidade de constitucionalizar a cobrança, pelos Municípios e Distrito Federal, de um tributo que venha a cobrir as despesas com o serviço público de iluminação das vias e logradouros municipais, é quase desnecessário enfatizar o mérito e a oportunidade desta emenda constitucional.

²³ Supremo Tribunal Federal, Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=593814>>. Acesso em: 13 jul.2011.

²⁴ Câmara dos Deputados Federais. PEC 559/2002. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_pareceres_substitutivos_votos?idProposicao=59119> Acesso em: 13 jul.2011.

Os Municípios há muito vêm lutando com a carência de recursos públicos para custear tal serviço de inelutável necessidade para o bem estar e a segurança das suas populações. Muitos haviam criado uma taxa de iluminação pública, que reiteradamente tem sido fulminada pelo Supremo Tribunal Federal como inconstitucional, porque não atende aos requisitos da *especificidade e divisibilidade* do serviço, prestado ao contribuinte ou posto a sua disposição, desobedecendo aos estritos parâmetros de definição da taxa, estabelecidos no inciso II do art. 145, cujo parágrafo 2º também proíbe que a taxa tenha base de cálculo própria de impostos.

(...)

O texto da emenda constitucional refere-se claramente apenas ao custeio do serviço de iluminação pública, obedecidos os princípios da legalidade e da anterioridade, o que de antemão resguardará os contribuintes contra abusos ou excessos legiferantes, que se tornariam inconstitucionais.

A proposta, para viabilizar e facilitar a efetiva implementação da contribuição, deixa explícita a faculdade legal de cobrança na própria fatura de consumo da energia elétrica dos contribuintes, que, fica implícito, seriam as pessoas físicas e jurídicas consumidoras de energia elétrica.
(grifos adotados)

No próximo tópico, abordar-se-á sobre a contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública instituída pelo Município do Salvador.

4. A COSIP NO ÂMBITO DO MUNICÍPIO DO SALVADOR

As orientações diretrizes para o setor de iluminação pública, no âmbito do Município do Salvador constam dos arts. 118/119 do Plano Diretor (Lei municipal nº 7.400/2008).

A mencionada municipalidade tributou o serviço de iluminação pública em 1997, quando instituiu a taxa de iluminação pública, por meio da Lei nº 5.261.

Contudo, em decorrência da inconstitucionalidade da exação do serviço de iluminação pública através de taxa, conforme já objeto de análise neste artigo, e com o advento da EC nº 39/2002, o Município do Salvador instituiu a COSIP no ano de 2002, por meio da Lei nº 6.251²⁵, alterada posteriormente pela Lei nº 6.272/2003.

O serviço de iluminação pública no âmbito desse Município, custeado pela COSIP instituída pela Lei nº 6.251/2002, compreende as despesas de consumo de energia para iluminação de vias, logradouros e demais bens públicos; a instalação, a manutenção, o melhoramento, a modernização e a expansão da rede de iluminação pública; a administração do serviço de iluminação pública e outras atividades correlatas, nos termos do art. 1º da mencionada lei.

O contribuinte da COSIP é o beneficiário direta ou indiretamente, do serviço de iluminação pública, que possua ligação regular e privada ao sistema de fornecimento de energia, residencial ou não residencial.

O lançamento da COSIP será efetuado mensalmente, de ofício, em nome do contribuinte, e o seu pagamento será mensal, juntamente com a conta de consumo de energia elétrica.

Poderá o Executivo municipal, nos termos do art. 6º, celebrar contrato com qualquer empresa concessionária ou permissionária do serviço público de energia elétrica no Municí-

²⁵ Disponível em: < <http://www.sefaz.salvador.ba.gov.br/sistema/index.htm>>. Acesso em: 13 jul.2011.

pio, com o objetivo de possibilitar a utilização pelo Município do cadastro da concessionária ou permissionária para fim de lançamento da COSIP e de autorizar a concessionária ou permissionária a cobrar a COSIP, mensalmente, juntamente com a conta de consumo de energia elétrica. É o que já ocorre, pois o valor da COSIP já consta da conta de consumo de energia elétrica cobrada pela COELBA – Grupo Neoenergia (Companhia de Eletricidade do Estado da Bahia).

São isentos da COSIP (art. 7º) os órgãos da administração direta, municipal, suas autarquias e fundações; as empresas públicas e as sociedades de economia mista deste Município; o titular de unidade consumidora residencial que possua ligação regular e privada ao sistema de fornecimento de energia elétrica, por circuito monofásico ou equivalente bifásico a dois condutores, cadastrado pela Concessionária de Energia Elétrica como de baixa renda, desde que atenda às seguintes condições: 1) tenha consumo de energia elétrica mensal até 60 kWh; e 2) tenha comprovado perante a concessionária de energia elétrica estar cadastrado em programa social instituído pelo governo federal.

O art. 5º da Lei municipal nº 6.251/2002 criou o Fundo de Custeio da Iluminação Pública (FUNCIP), regido nos termos da legislação específica, e destinado, exclusivamente, ao financiamento dos serviços de iluminação pública do Município. O seu § 1º dispõe que o FUNCIP possui contabilidade e autonomia financeira próprias, sendo suas contas submetidas à apreciação do Tribunal de Contas do Município, na forma da Lei.

O Fundo de Custeio da Iluminação Pública (FUNCIP) foi regulamentado, por sua vez, através do Decreto nº 14.271²⁶, de 22 de maio de 2003, e sua gestão compete à Secretaria de Serviços Públicos e Repressão à Violência (SESP).

A finalidade do FUNCIP, nos termos de seu art. 1º, é a de propiciar apoio e suporte financeiros à implantação de programas, projetos e manutenção da iluminação pública em vias, logradouros e demais bens públicos, no âmbito municipal.

O FUNCIP abrange as despesas com o consumo de energia elétrica; de manutenção, melhoria da qualidade, modernização, eficientização energética; de expansão da iluminação pública; de criação, desenvolvimento e aperfeiçoamento de programas e mecanismos de gerenciamento, informatizado ou não, que conduzam à autonomia da gestão da iluminação pública; de capacitação e desenvolvimento de recursos humanos na área; de realização de estudos, pesquisas e experimentos na área e afins; de contratação de serviços e aquisição de equipamentos e materiais, necessários à operacionalização, administração, gerenciamento e fiscalização da Iluminação Pública; de despesas próprias com pessoal, equipamentos, materiais e veículos do FUNCIP e das unidades executoras – CIP – Coordenadoria de Iluminação Pública e UGEM – Unidade de Gestão Energética Municipal, bem como de outras atividades correlatas.

No âmbito do Município do Salvador, as receitas do FUNCIP (art. 2º) são originadas da arrecadação da Contribuição para Custeio da Iluminação Pública – COSIP; dos rendimentos integrais resultantes de aplicações financeiras realizadas do FUNCIP; das doações, subvenções, legados, contribuições ou repasse, inclusive oriundos de contratos e/ou convênios, a qualquer título de pessoas físicas ou jurídicas de direito público ou privado, nacionais, internacionais ou estrangeiras, bem como de outras fontes.

²⁶ Disponível em: < <http://www.sefaz.salvador.ba.gov.br/sistema/index.htm> > Acesso em: 13 jul.2011.

O mencionado fundo tem prazo indeterminado de vigência, nos termos do art. 15 do Decreto 14.271/2002. Mas na hipótese de sua extinção, seus bens e direitos reverterão ao patrimônio do Município do Salvador, depois de satisfeitas as obrigações assumidas.

CONCLUSÃO

A tributação sobre o serviço de iluminação pública, no âmbito dos Municípios, sempre foi objeto de críticas contundentes dos tributaristas. A controvérsia se deu com a extinta Taxa de Iluminação Pública (TIP), instituída com base no art. 77 do CTN, e, agora, o objeto das discussões é o seu sucedâneo, a Contribuição para o custeio dos serviços de iluminação pública (COSIP).

A TIP foi declarada pelo Supremo Tribunal Federal (STF) inconstitucional, em virtude de o fato gerador ter caráter inespecífico e indivisível, sendo, inclusive, editada a súmula 670.

Por essa razão, os Municípios tentaram novos caminhos para a exação. A primeira nova tentativa da tributação foi por meio do projeto de Emenda Constitucional nº 222, no ano de 2000, que alterava o inciso II do art. 145 e seu § 2º da CF/88, permitindo a instituição da taxa de iluminação, dispensados os requisitos da especificidade e divisibilidade dos serviços públicos e eliminando a proibição de identidade de sua base de cálculo com a dos impostos.

O citado projeto foi rejeitado pelo Senado Federal em 18/12/2001 em razão de inconstitucionalidades e nova proposta foi apresentada, sendo que esta implicou a promulgação da Emenda Constitucional nº 39, de 19 de dezembro de 2002, que acrescentou o art. 149-A à CF/88, instituindo a contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública (COSIP).

Muito embora não exista qualquer dúvida sobre a natureza tributária da COSIP, a sua natureza jurídica é bastante controversa na doutrina. Contudo, entende-se, *data venia*, que a contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública não é taxa, imposto, empréstimo compulsório, contribuição de melhoria e nem contribuição propriamente dita nos termos do art. 149 da CF/88.

A COSIP é um verdadeiro tributo *sui generis* ou contribuição *sui generis*, pois não se enquadra em sua totalidade em nenhuma das espécies de tributo, haja vista necessitar de uma atuação estatal, que é a prestação do serviço de iluminação pública e ter como finalidade específica o custeio do serviço de iluminação pública.

Além dos princípios da legalidade tributária, da anterioridade e da anterioridade nonagesimal, previstos no art. 149-A da Carta Magna, a COSIP também deve aos princípios gerais que regem o gênero, especialmente o da isonomia (art. 150, II) e ao da capacidade contributiva (art. 145, § 1º).

Após, foi visto que, no âmbito do Município do Salvador, a TIP, instituída pela Lei municipal nº 5.261/97, deu lugar à COSIP, instituída pela Lei nº 6.251, alterada posteriormente pela Lei nº 6.272/2003.

O serviço de iluminação pública no âmbito desse Município, custeado pela COSIP, compreende as despesas de o consumo de energia para iluminação de vias, logradouros e demais bens públicos; a instalação, a manutenção, o melhoramento, a modernização e a expansão da rede de iluminação pública; a administração do serviço de iluminação pública e outras atividades correlatas.

A mencionada Lei nº 6.251/2002 criou o Fundo de Custeio da Iluminação Pública (FUNCIP), que foi regulamentado, por sua vez,

através do Decreto nº 14.271, de 22 de maio de 2003. A gestão do FUNCIP é da competência da Secretaria de Serviços Públicos e Repressão à Violência (SESP).

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6. ed. 8ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2003;

BRASIL. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966* (Código Tributário Nacional). Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm> Acesso em: 13 jul.2011;

_____. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 13 jul.2011;

_____. Câmara dos Deputados Federais. Consulta da tramitação do projeto de emenda constitucional nº 222/2000. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/internet/pocket/eCamara/Prop_Detalhe.asp?id=14570>. Acesso em: 13 jul.2011;

_____. Câmara dos Deputados Federais. PEC 559/2002. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_pareceres_substitutivos_votos?idProposicao=59119> Acesso em: 13 jul.2011;

_____. Senado Federal. Consulta da tramitação do projeto de emenda constitucional nº 222/2000. Disponível em: <http://www.senado.gov.br/atividade/materia/detalhes.asp?p_cod_mate=49095>. Acesso em: 13 jul.2011;

_____. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 479587/MG, rel. Min. Joaquim Barbosa. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=AI+479587+&base=baseAcordaos>>. Acesso em: 13.jul.2011;

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 573675-0/SC, rel. Min. Ricardo Lewandowski. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=593814>>. Acesso em: 13 jul.2011;

CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Tributário*. 23. ed. rev. ampl. atual. São Paulo: Malheiros, 2007;

HARADA, Kiyoshi. *Direito Tributário Municipal*. 3ªed. São Paulo: Atlas, 2007;

_____. Contribuição para custeio da iluminação pública. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/4076/contribuicao-para-custeio-da-iluminacao-publica>>. Acesso em: 13 jul.2011;

HINDO, Michelle Dibo Nacer. *As irregularidades da cobrança para Custeio do Serviço de Iluminação Pública (COSIP). Uma análise da instituição do tributo nos Municípios de Mato Grosso do Sul*. Jus Navigandi, Teresina, ano 8, n. 85, 26 set. 2003. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/4264>> Acesso em: 12 jul.2011;

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 26 ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Malheiros, 2005;

SALVADOR. Lei nº 6.251/2002. Institui a Contribuição para Custeio da Iluminação Pública prevista no art. 149-A da Constituição Federal, cria o Fundo de Custeio da Iluminação Pública,

e revoga a Lei n.º 5.261 (Taxa de Iluminação Pública), de 11 de julho de 1997. Disponível em: <<http://www.sefaz.salvador.ba.gov.br/sistema/index.htm>>. Acesso em: 13 jul.2011;

_____ Decreto nº 14.271, de 22 de maio de 2003. Aprova o Regulamento do Fundo de Custeio da Iluminação Pública (FUNCIP). Disponível em: <<http://www.sefaz.salvador.ba.gov.br/sistema/index.htm>> Acesso em: 13 jul.2011;

_____ Lei nº 7.400/2008. Dispõe sobre o Plano Diretor de Desenvolvimento Urbano do Município do Salvador – PDDU 2007;

SABBAG, Eduardo de Moraes. *Elementos do Direito Tributário*. 6. ed. São Paulo: Prima Cursos Preparatórios, 2005;

TRINDADE, Germana Assunção. *A Natureza jurídica e a constitucionalidade da contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública*. Disponível em: <<http://www.faete.edu.br/revista/cip%20especializa%C3%A7%C3%A3o.pdf>>. Acesso em: 13 jul.2011.

Custeio de curso de especialização para servidor público – Análise do vínculo jurídico entre este e a Administração

João Deodato Muniz de Oliveira

Consultor Jurídico com Especialização em Direito Administrativo pela Fundação Faculdade de Direito da Bahia e em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, Procurador do Município do Salvador, Membro do Instituto dos Advogados da Bahia, Advogado, inscrito na OAB-BA sob o nº 7034

Palavras chave: Custeio, curso, servidor público, cargo em comissão

SUMÁRIO

1. A Questão
2. As contratações do Poder Público – Licitação, Dispensa e Inexigibilidade
4. Fundamentos para custeio, pela Administração, de cursos para servidores públicos e a situação concreta
5. Conclusão

1. A QUESTÃO

Situação que se tem afigurado relevante no âmbito da Administração Pública Municipal envolve a necessidade de constante aperfeiçoamento de seu quadro funcional, mediante a promoção e o custeio de cursos de especialização, de modo a permitir um melhor desempenho de suas atividades, em prol do interesse público. Nesse passo, costuma-se indagar a respeito da forma pela qual seria possível a correspondente contratação e se haveria ensejo para que o respectivo benefício seja usufruído independentemente do vínculo jurídico entre o servidor e a Administração.

2. AS CONTRATAÇÕES DO PODER PÚBLICO – LICITAÇÃO, DISPENSA E INEXIGIBILIDADE

Sabe-se que, de uma maneira geral, as obras, serviços e compras da Administração Pública devem ser precedidos de licitação, conforme mandamento constitucional (Art. 37, inciso XXI). Tal dispositivo, todavia, ressalvou “os casos especificados na legislação”, permitindo, com isso, ao legislador ordinário distinguir entre estas exceções à obrigação de licitar, hipóteses em que, embora o certame seja viável, porque perfeitamente possível a competição, não é, todavia, de rigor, ou mesmo, necessário, e

hipóteses em que o certame é impossível, por faltar-lhe a própria razão de ser, que é a competitividade entre interessados.

Nessa linha, a Lei nº 8.666/93, diploma legal que estabeleceu as normas gerais sobre licitações e contratos administrativos, cogente para a União, Estados e Municípios, e suas respectivas entidades descentralizadas, distinguiu tais hipóteses sob a forma de dispensa e de inexigibilidade de licitação, conforme seus arts. 24 e 25.

A dispensa de licitação verifica-se em situações em que, embora viável competição entre particulares, a licitação afigura-se objetivamente inconveniente ao interesse público. A esse propósito, sabe-se que toda licitação envolve uma relação de custos e benefícios. Há custos econômicos propriamente ditos, derivados do cumprimento dos atos materiais da licitação e da alocação de pessoal. Há, também, custos de tempo, referentes à demora para desenvolvimento dos atos da licitação. Podem, ainda, existir outras espécies de custos, dependentes de avaliação caso a caso. Em contrapartida a licitação produz benefícios para a Administração, no sentido de que esta efetivará, em tese, contratação mais vantajosa do que realizaria se a licitação não tivesse existido.

As hipóteses de dispensa podem ser sistematizadas segundo o ângulo de manifestação do desequilíbrio na relação custo/benefício, conforme bem ressaltado por MARÇAL JUSTEN FILHO¹, da seguinte forma:

- a) custo econômico da licitação: quando o custo econômico da licitação for superior ao benefício dela extraível da licitação (incs. I e II, do art. 24, da Lei nº 8.666/93);
- b) custo temporal da licitação: quando a demora na realização da licitação puder acarretar a ineficácia da contratação (incs.

- III, IV, XII e XVIII do mesmo dispositivo);
- c) ausência de potencialidade de benefício: quando inexistir potencialidade de benefício em decorrência da licitação (incs. V, VII, VIII, XI, XIV, XVII e XXIII do mesmo dispositivo);
- d) destinação da contratação: quando a contratação não for norteada pelo critério da vantagem econômica, porque o Estado busca realizar outros fins (incs. VI, IX, X, XIII, XV, XVI, XIX, XX, XXI e XXIV do mesmo dispositivo).

Ainda segundo o mencionado Doutrinador, a hipótese do inc. XXII, do apontado dispositivo legal não estaria subordinada a nenhum dos casos referenciados, tratando-se, mais de ausência de licitação em vista da aplicação dos princípios da legislação específica acerca de um serviço público cujas características seriam totalmente singulares, assemelhando-se, assim, à inexigibilidade. Haveria, também, peculiaridade com relação ao inc. VIII do mesmo dispositivo, posto que a hipótese ali apontada é reconduzível à ausência de contrato administrativo propriamente dito.

Ao contrário dos casos de dispensa de licitação, as hipóteses de inexigibilidade encontram-se desde logo e genericamente vinculadas à inviabilidade de competição, para serem, em seguida, apenas exemplificadas nos incisos do mencionado art. 25 da Lei nº 8.666/93

Dir-se-ia que um Curso de Especialização poderia enquadrar-se como “treinamento e aperfeiçoamento de pessoal”, previsto no art. 13, VI, da referida Lei nº 8.666/93, ensejando, com isso, a inexigibilidade de licitação, sob o pressuposto de que se trataria de serviço técnico-profissional especializado.

¹ Comentários à Lei de Licitações e Contratos Administrativos, Dialética, 9. ed., pág. 236

Prelecionando sobre o tema da inexigibilidade de licitação, ROBERTO RIBEIRO BAZILLI e SANDRA JULIEN MIRANDA² ensinam que: “o que afasta em definitivo o certame, sem qualquer chance ao administrador de optar pela licitação, como acontece nos casos de inexigibilidade de licitação ou de licitação dispensada, é a impossibilidade jurídica de competição entre os interessados, seja pela natureza específica do bem ou do serviço, seja pelos objetivos buscados pela Administração”, para, logo em seguida, acrescentarem:

“A regra genérica que conduz automaticamente à inexigibilidade é, portanto, a inviabilidade de competição, que mereceu do legislador do estatuto licitatório em vigor três exemplos: a) compras de fornecedor exclusivo; b) serviços técnicos profissionais especializados, como estudos técnicos, planejamentos e projetos básicos e executivos, pareceres, perícias e avaliações em geral, assessorias ou consultorias técnicas e auditorias financeiras ou tributárias, fiscalização, supervisão ou gerenciamento de obras ou serviços, patrocínio ou defesa de causas judiciais ou administrativas, treinamento e aperfeiçoamento de pessoal e restauração de obras de arte e bens de valor histórico; c) contratação de profissionais do setor artístico.”

MARÇAL JUSTEN FILHO³ reconhece que “a inviabilidade de competição não é um conceito simples, que corresponda a uma ideia única. Trata-se de um gênero, comportando diferentes modalidades. Mais precisamente, a inviabilidade de competição é uma consequência, que pode ser produzida por diferentes causas, as quais consistem nas diversas hipóteses de ausência de pressupostos necessários à licitação”.

Deve destacar-se que a inviabilidade de competição ocorre em casos nos quais a neces-

sidade estatal apresenta peculiaridades que escapam aos padrões de normalidade, daí porque MARÇAL JUSTEN FILHO⁴ afirma que: “a inviabilidade de competição é uma característica do universo extranormativo mas resultante da peculiaridade da necessidade a ser satisfeita pelo contrato administrativo”.

Seria o caso, então, de indagar-se se a pretendida inscrição de servidor público em Curso de Especialização poderia ser enquadrada na regra do inciso II do art. 25 da Lei nº 8.666/93, sob o argumento de que se trataria de serviço técnico profissional especializado, de natureza singular.

De acordo com JOEL DE MENEZES NIEBUHR⁵, a aferição do que vem a ser serviços técnicos profissionais especializados de natureza singular “é deveras complexa, dado que nela pode haver pluralidade de pessoas capazes de prestar o serviço visado pela Administração, porém, noutro delta, faltam critérios objetivos para cotejá-las, pressupondo grau de subjetividade que faz cair por terra a competitividade”.

Já JORGE ULISSES JACOBY FERNANDES⁶ advoga orientação contrária quando afirma que: “Todo estudo da inexigibilidade de licitação repousa numa premissa fundamental: a de que é inviável a competição, seja porque só um agente é capaz de realizá-la nos termos pretendidos, seja porque só existe um objeto que satisfaça o interesse da Administração. Daí por que não se compreende que alguns autores e

² Licitação á Luz do Direito Positivo, Ed. Malheiros, 1999, pág. 189

³ Comentários à Lei de Licitações e Contratos Administrativos, Ed. Dialética, 2002, pág. 269

⁴ Ob. cit., pág. 271

⁵ Dispensa e Inexigibilidade de Licitação Pública, Dialética, pág. 183

⁶ Contratação Direta Sem Licitação, Brasília Jurídica, pág. 585

julgados coloquem lado a lado dois conjuntos de ideias antagônicas, quando firmam o entendimento de que há singularidade; que o agente é notório especialista, mas que mesmo existindo mais de um agente capaz de realizá-lo, a licitação é inexigível, abandonando exatamente o requisito fundamental do instituto, constante do *caput* do artigo 25 da Lei nº 8.666/93”.

Tendo em vista a redação do mencionado inciso II, do art. 25, da Lei nº 8.666/93, acima transcrito, há que se atentar para o quanto estabelecido no art. 13 do mesmo diploma legal, que assim dispõe:

“Art. 13 - Para os fins desta Lei, consideram-se serviços técnicos profissionais especializados os trabalhos relativos a:

- I- estudos técnicos, planejamentos e projetos básicos ou executivos;
- II- pareceres, perícias e avaliações em geral;
- III- assessorias ou consultorias técnicas e auditorias financeiras ou tributárias;
- IV- fiscalização, supervisão ou gerenciamento de obras ou serviços;
- V- patrocínio ou defesa de causas judiciais ou administrativas;
- VI- treinamento e aperfeiçoamento de pessoal;
- VII- restauração de obras de arte e bens de valor histórico”.

Indagar-se-ia, então, se somente os serviços enumerados no aludido dispositivo seriam capazes de ensejar a inexigibilidade de licitação, ou não.

De acordo com o entendimento de JOEL DE MENEZES NIEBUHR⁷, “a inexigibilidade resulta da inviabilidade de competição, dependente não de disposição legislativa, mas de situação fática. Isto é, em todas as situações em que se estiver diante da inviabilidade de competição,

tem lugar inexigibilidade. Seguindo essa exegese, se houver outros serviços que revelam natureza singular, afora os enunciados no artigo 13 da Lei nº 8.666/93, também eles não se encontram sujeitos à obrigatoriedade de licitação pública, visto que inviável é a competição. Destarte, pouco importa que o inciso II do artigo 25 remeta aos serviços enumerados no artigo 13, porque, no que tange às hipóteses que dão azo à inexigibilidade, o fator determinante é a situação fática, minimizando a vontade do legislador. Em resumo: sempre que o serviço for de natureza singular, a contratação se fará por inexigibilidade, em virtude da situação fática de inviabilidade de competição, independentemente do teor do art. 25 que, no máximo, as reconhece. Para corroborar esse argumento, convém salientar que a parte final do inciso II do artigo 25 da Lei nº 8.666/93 reputa vedada a inexigibilidade para serviços de publicidade e divulgação. Dessa maneira, é de presumir que o artigo 13 da mesma Lei tenha enunciado tais serviços, uma vez que, em hipótese contrária, não haveria a mínima utilidade em tecer a aludida ressalva, proibindo a inexigibilidade para a contratação deles”.

Mais uma vez JORGE ULISSES JACOBY FERNANDES⁸ defende posição diversa, nos seguintes termos:

“Outro aspecto relevante constitui-se na seguinte questão: poderá ser objeto de inexigibilidade com fundamento nesse inciso a contratação de serviços técnicos não enumerados no artigo 13? A resposta é negativa, pois a norma do art. 25, inciso II, constitui regra que abre exceção e, de acordo com os princípios elementares de hermenêutica, esse tipo de norma deve ser interpretado restritivamente”.

⁷ Ob. cit., pág. 183

⁸ Ob. cit., pág. 587

De toda sorte, como o objeto dos ajustes com as características aventadas envolve a difusão de conhecimentos, que seriam absorvidos por servidor público, para utilização nas suas atividades junto à própria Administração, entende-se que isso não deixaria de constituir-se em um treinamento, podendo, assim, em tese, estar compreendido como serviço técnico profissional especializado, nos termos do art. 13, inciso VI, da Lei nº 8.666/93.

A questão, assim, consiste em saber se esse serviço técnico profissional especializado possui efetivamente natureza singular e se o eventual prestador do serviço, seria, de fato, detentor de notória especialização.

Conforme lição de MARÇAL JUSTEN FILHO⁹, “É problemático definir ‘natureza singular’, especialmente porque toda hipótese de inviabilidade de competição pode ser reportada, em última análise a um objeto singular. Mas a explícita referência contida no inc. II não pode ser ignorada e a expressão vocabular exige interpretação específica a propósito dos serviços técnicos profissionais especializados”. Logo a seguir, o mesmo Doutrinador acrescenta que “a natureza singular não significa ausência de pluralidade de sujeitos em condições de desempenhar o objeto. A ausência de pluralidade conduz à incidência do inc. I. Mais ainda, conduz à inviabilidade de competição relativamente a qualquer serviço, mesmo quanto àqueles que ao forem técnicos profissionais especializados. Ou seja, a ‘natureza singular’ deve ser entendida como uma característica especial de algumas contratações de serviços técnicos profissionais especializados. Enfim e para concluir essa questão, singular é a natureza do serviço, não o número de pessoas capacitadas a executá-lo”.

Tem-se, assim, que a fórmula “natureza singular” destina-se a evitar a generalização da contratação direta para todos os casos enquadráveis no art. 13 da Lei nº 8.666/93.

Nessa linha, impõe-se verificar se a atividade necessária à satisfação do interesse público é complexa ou simples, se pode ser reputada como atuação padrão e comum ou não. A natureza singular se caracteriza como uma situação anômala, incomum, impossível de ser enfrentada satisfatoriamente por todo e qualquer profissional especializado. Envolve os casos que demandam mais do que uma simples especialização, pois apresentam complexidades que impedem obtenção de solução satisfatória a partir da contratação de qualquer profissional, ainda que especializado.

A complexidade do objeto a ser executado exige que somente pessoas de alta qualificação sejam escolhidas pela Administração. Para evitar o despropósito de contratação de pessoas não qualificadas para execução de serviços de natureza singular, a lei exigiu o requisito da *notória especialização*.

A propósito da questão relacionada com *notória especialização*, o já mencionado MARÇAL JUSTEN FILHO¹⁰ afirma que: “Nos casos de singularidade de objeto, a Administração contratará terceiros por não dispor de recursos humanos para atender às próprias necessidades. A contratação far-se-à sem licitação pela impossibilidade de critérios objetivos de julgamento e pela ausência de disponibilidade dos profissionais capacitados em participar de certames seletivos”.

A especialização consiste na titularidade objetiva de requisitos que distinguem o sujeito, atribuindo-lhe maior habilitação do que a normalmente existente no âmbito dos profissionais que exercem a atividade. Isso se traduz na existência de elementos objetivos ou formais, tais como a conclusão de cursos e a titulação no

⁹ Ob. cit., pág. 278

¹⁰ Ob. cit., pág. 280

âmbito de pós-graduação, a participação em organismos voltados a atividade especializada, o desenvolvimento de serviços semelhantes em outras oportunidades, a autoria de obras técnicas, o exercício de magistério superior, a premiação em concursos ou a obtenção de láureas. A notoriedade, por sua vez, significa o reconhecimento da qualificação do sujeito por parte da comunidade, ou seja, trata-se de evitar que a qualificação seja avaliada exclusivamente no âmbito interno da Administração. Conforme bem lembrado por MARÇAL JUSTEN FILHO¹¹, “Não basta a Administração reputar que o sujeito apresenta qualificação, pois é necessário que esse juízo seja exercido pela comunidade. Não se exige notoriedade no tocante ao público em geral, mas que o conjunto dos profissionais de um certo setor reconheça no contratado um sujeito dotado de requisitos de especialização”.

Impõe-se observar que existem opiniões diversas a propósito dos aspectos atinentes a serviço de natureza singular e notória especialização, a exemplo de JOEL DE MENEZES NIEBUHR¹², que assim proclama:

“Pois bem, sabe-se que há serviços de natureza comum, cuja prestação exige conhecimento técnico generalizado, que pode perfeitamente ser comparado objetivamente numa licitação pública. Todavia, há certos serviços que demandam primor técnico diferenciado, disposto por poucos, que imprimem neles as suas características pessoais. Trata-se de serviços cuja especialização requer aporte subjetivo, o toque do especialista, distinto de um para outro, o que o qualifica como singular. A inexigibilidade impõe-se haja vista a inviabilidade de comparar com objetividade o toque pessoal, a subjetividade, a particular experiência de cada qual dos ditos especialistas, pelo que falece a competição.”

Logo adiante, de modo a justificar a inexigibilidade de licitação, acrescenta o mencionado Doutrinador:

“Com efeito, a inexigibilidade ocorre mesmo que existam vários especialistas aptos a prestarem o serviço pretendido pela Administração, visto que todos eles se distinguem por características marcadas pela subjetividade, por suas experiências de cunho particular. Daí que a Administração deve escolher um dos especialistas em detrimento de todos os outros porventura existentes, acentuando-se aqui, mais uma vez, o tema referente à competência discricionária de que é investido o agente administrativo.

Nesse processo discricionário, o agente administrativo encontra amplo espaço de liberdade para escolher aquele especialista que reputa o mais adequado à satisfação da utilidade pretendida com a contratação, pressupondo-se, pois, a avaliação de conceito de valor, variáveis em grau maior ou menor, de acordo com estimativa subjetiva.”

No particular, CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO¹³ afiança que: “Somente em algum País carente em altíssimo grau de sujeitos qualificados é que ocorreria a hipótese de haver uma só pessoa de quem se pudesse dizer, para além de qualquer controvérsia, que seria ‘a mais adequada’ para o trabalho pretendido. Portanto, a toda evidencia, não é possível excluir, na maioria dos casos, uma certa discricionariedade da Administração quanto ao contratado a ser eleito.”

Daí porque o já mencionado JOEL DE MENEZES NIEBUHR¹⁴ enxerga a ocorrência de

¹¹ Ob. cit., pag. 280

¹² Dispensa e Inexigibilidade de Licitação Pública, pág. 185

¹³ Revista Trimestral de Direito Público, vol. 13, Malheiros, 1996, pág. 101

¹⁴ Ob. cit., pág. 190

dois pressupostos para a inexigibilidade de licitação relativa a serviços técnicos profissionais especializados, cuja concorrência revela a singularidade, que inviabiliza a competição. Primeiro pressuposto, denominado pelo Autor de *objetivo*, residiria na natureza singular do serviço a ser contratado. Não seria, assim, qualquer serviço que enseja a inexigibilidade, uma vez que aqueles rotineiros, prestados com o mesmo padrão por número razoável de pessoas, não requerem a contratação de especialista. O segundo pressuposto, dito de ordem *subjetiva*, pertine às qualidades do profissional a ser contratado, que deve demonstrar experiência, estudos aprofundados, trabalhos científicos, publicações, cursos de pós-graduação etc.

Não é por outra razão que a Lei nº 8.666/93, no parágrafo único ao art. 25, impõe que o processo de inexigibilidade de licitação contenha a “razão da escolha do fornecedor ou executante” (inciso II), além da justificativa do preço (inciso III), uma vez que, mesmo os serviços de natureza singular devem ser passíveis de aferição, até mesmo em face dos custos envolvidos na respectiva implementação.

Em sendo assim, há que se perquirir, na situação concreta, as características do eventual prestador do serviço e a natureza do curso de especialização almejado, de forma a demonstrar-se a notória especialização.

Impõe-se, ainda, observar a possibilidade de enquadramento da questão em outra hipótese capaz de afastar a obrigatoriedade certa-me licitatório para a contratação em causa.

De acordo com os ditames do art. 26, parágrafo único, da Lei nº 8.666/93, para efeito de dispensa ou inexigibilidade de licitação, além da razão da escolha do fornecedor ou executante, haveria necessidade de que se procedesse a uma justificativa de preço (inciso III), no sentido da sua razoabilidade em face dos pa-

drões de mercado para a espécie pretendida. A esse propósito, MARÇAL JUSTEN FILHO ensina que: “A razoabilidade do preço deverá ser verificada em função da atividade anterior e futura do próprio particular. O contrato com a Administração Pública deverá ser praticado em condições econômicas similares com as adotadas pelo particular para o restante de sua atividade profissional. Não é admissível que o particular, prevalecendo-se da necessidade pública e da ausência de outros competidores, eleve os valores contratuais.”¹⁵

Nesse passo, se confirmado que o valor cobrado perante a Administração é o mesmo que se apresenta a todo e qualquer interessado que pretenda inscrever-se em curso de especialização da natureza do pretendido, tem-se como justificada a respectiva razoabilidade.

3. FUNDAMENTOS PARA CUSTEIO, PELA ADMINISTRAÇÃO, DE CURSOS PARA SERVIDORES PÚBLICOS

Indagar-se-ia, por oportuno, a razão pela qual deveria a Administração custear essa espécie de treinamento ou curso de capacitação para integrantes de seu quadro funcional. A razão é óbvia. Constituindo-se o funcionário no maior patrimônio da Administração Pública, deve esta sempre primar pela sua valorização, especialmente no que tange a seu constante aperfeiçoamento técnico, o que redundará em benefício ao próprio serviço público.

A esse propósito, o Governo Federal, no **Decreto-lei nº 2.403, de 21 de dezembro de 1987, ao dispor sobre as diretrizes do Sistema de Carreira do Serviço Civil da União e dos Territórios Federais, já previa, em seu art. 18, a realização de atividades de capacitação,**

¹⁵ Comentários à Lei de Licitações e Contratos Administrativos, pág. 291

como parte integrante do Sistema de Recursos Humanos, a serem planejadas, organizadas e executadas de forma integrada e sistêmica, segundo diretrizes fixadas pela Secretaria de Administração Pública da Presidência da República – SEDAP, destinando-se a proporcionar aos funcionários:

I - aperfeiçoamento, especialização e atualização de conhecimentos, nas áreas de atividades correspondentes às respectivas carreiras;

II - conhecimentos, habilidades, técnicas de gerência geral e aplicada às áreas de atividades finalísticas e instrumentais. E mais, que os programas de capacitação, relacionados a cada carreira, deverão ter em vista, precipuamente, a habilitação do funcionário para o eficaz desempenho das atribuições inerentes à respectiva classe e à classe imediatamente superior, incluídas as dos cargos em comissão e os vinculados.

Trata-se, assim, da profissionalização do serviço público, no sentido de que os integrantes de seus quadros venham a ser dotados dos conhecimentos necessários com vista ao melhor desempenho de suas atribuições.

Deve-se ressaltar, por oportuno, que essa profissionalização, inclusive com o custeio de cursos e outras atividades de treinamento, deve estar voltada para os cargos tidos como de carreira ou mesmo isolados, mas que sejam providos por intermédio de concurso (art. 37, II, da CF/88), uma vez que os seus integrantes, uma vez obtida a respectiva estabilidade (art. 41, da CF/88), garantiriam um efetivo retorno do investimento feito pela Administração em seu aperfeiçoamento profissional, em face do caráter de cunho permanente da relação jurídica ostentada.

Com efeito. De acordo com a lição de CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO¹⁶,

existiriam cargos de provimento efetivo e de provimento em comissão. Enquanto os primeiros são os predispostos a receberem ocupantes em caráter definitivo, isto é, com fixidez, os segundos são aqueles vocacionados para serem ocupados em caráter transitório por pessoa de confiança da autoridade competente para preenchê-los, a qual também pode exonerar *ad nutum*, isto é, livremente, quem os esteja titularizando.

Nessa linha, tem-se que, em prol dos princípios da moralidade e da eficiência (art. 37, da CF/88), o custeio de cursos de especialização para servidores públicos, por parte da Administração, deve circunscrever-se aos ocupantes de cargos públicos, efetivos, diante da natural contrapartida que advirá do investimento feito, ao longo do tempo, especialmente quando de elevado valor. Nesse passo, os ocupantes de cargos em comissão, que já não sejam integrantes de quadro de carreira ou isolado, de provimento efetivo, para os quais os conhecimentos a serem auferidos, tenham relação direta, não seriam suscetíveis de serem contemplados, em face da própria instabilidade do seu regime jurídico.

Observe-se, ainda, que, se os ocupantes de cargos em comissão são nomeados em função de suas respectivas qualificações, pressupõe-se que não caberia à Administração custear seu aperfeiçoamento profissional, sendo-lhe muito mais pertinente buscar para o exercício do cargo comissionado quem já ostente conhecimentos próprios nas questões atinentes às respectivas atividades.

A esse propósito, observe-se pronunciamento técnico-jurídico lançado no Parecer nº 13/99-FNB, da Procuradoria Geral da Câmara

¹⁶ Curso de Direito Administrativo, págs. 276/277

Municipal do Rio de Janeiro, da lavra do Procurador Sérgio Antonio Ferrari Filho, publicado na Revista de Direito, Rio de Janeiro, vol. 4, no. 7, jan/jun de 2000, pág. 131, no qual, quando questionado a propósito da realização de despesas com participação de servidor em curso, deixou explicitado que: "A realização de despesa com aperfeiçoamento de servidores sem vínculo efetivo com a Casa não atende ao interesse público, mormente pela instabilidade do vínculo fiduciário, aliada á possibilidade de a Câmara poder nomear diretamente servidores comissionados já qualificados, sem ter que arcar com as despesas dessa qualificação."

No mesmo sentido tem-se o Despacho proferido no Processo nº 04500.4191/2005-11, do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, pela sua Secretaria de Recursos Humanos, onde a Coordenadora-Geral de Elaboração, Sistematização e Aplicação das Normas deixou assentado que "não existe a possibilidade do pagamento, por parte da Administração Pública, de curso de pós-graduação para servidor detentor exclusivamente de cargo em comissão, haja vista tratar-se de servidor sem vínculo, integrante do quadro da administração pública de forma estritamente precária, conforme se pode traduzir no inciso II, do Art. 37, da Constituição Federal de 1988".

Não foi à toa que a Lei Complementar nº 02/91, que instituiu o sistema de carreira dos servidores públicos do Município do Salvador, previu, em seu art. 27, a qualificação profissional como pressuposto de valorização do servidor público, compreendendo cursos regulares de aperfeiçoamento e especialização, "correspondentes à natureza e à exigência da respectiva carreira". Ou seja, o aperfeiçoamento profissional do servidor, a ser incentivado pela Administração, deve levar em conta as atribuições da carreira deste, pressupondo, conseqüentemente, uma perenidade da relação jurídica entre este e o Poder Público.

4. CONCLUSÃO

Diante do expandido, entende-se que existe a possibilidade jurídica de a Administração vir a promover e custear cursos de especialização para servidores públicos, inclusive por meio de contratação direta, observados os pressupostos legais, devendo, por outro lado, dar-se a devida identificação das necessidades de treinamento do ente público interessado e a sua fruição por servidores integrantes do seu quadro permanente, com o devido vínculo funcional.

Brevíssimas considerações sobre a competência tributária e os princípios da legalidade e tipicidade tributárias

José Antônio Garrido

Advogado. Procurador do Município do Salvador.

Especialista em Direito Tributário pelas Faculdades Jorge Amado/JusPodivm.

Mestrando em Direito Público pela UFBA.

Professor Universitário

E-mail: joseantoniogarrido@bol.com.br; joseantoniogarrido@gfcadvocacia.com.

Sumário

1. Introdução. Delimitação do objeto
 2. Competência tributária da entidade intra-estatal. Delimitação de competência
 3. Princípios constitucionais tributários
 - 3.1. Princípio da legalidade.
 - 3.2. Princípio da tipicidade.
 4. Conclusões.
- Referências.

Palavras-Chave: Tributo. Competência tributária. Legalidade. Tipicidade.

1. INTRODUÇÃO. DELIMITAÇÃO DO OBJETO

Contribuiu de forma decisiva para que a relação tributária deixasse de ser vista como uma mera relação de poder, uma potestade exercida pelo Estado sobre o sujeito, e passasse a ser analisada como uma verdadeira relação jurídica — informada e conformada por princípios e regras jurídicas que prevêm direitos e deveres para os seus componentes — a incorporação aos textos constitucionais de normas jurídicas que assegurassem àqueles submetidos ao poder tributário do Estado um núcleo mínimo de bens jurídicos que deveriam ser protegidos quanto ao poder de tributar delimitado pela Constituição e entregue a cada ente político sob a forma de competência tributária¹.

Esse núcleo mínimo de direitos inseridos no texto constitucional de forma indelével encontra-se protegido por cláusulas pétreas (art. 60, § 4.º, da CF/88). Vale dizer, ao poder constituinte reformador, que exerce competência, não permitido restringi-lo ou suprimi-lo; somente nova Constituição, resultado do exercício de poder constituinte originário, verdadeira potência², poderia fazê-lo.

Cada bem jurídico protegido constitucionalmente no que tange ao exercício do poder tri-

¹ A respeito da distinção dessas categorias jurídicas (poder tributário, poder de tributar e competência tributária), ver BRITO, Edvaldo. "Capacidade Contributiva". In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Cadernos de Pesquisas Tributárias*. v. 14. São Paulo: Resenha Tributária, 1989. p. 320-322.

butário integra o objeto de um direito público subjetivo, oponíveis a todos os entes tributantes, quaisquer que sejam seus sujeitos (legislador, autoridade administrativa ou até mesmo o judiciário), e cuja aplicação é imediatamente exigível. Assumem essas normas a forma de princípios-garantias “toda vez que no texto constitucional forem inseridas com evidente grau de abstração, visando instituir para o particular uma garantia de que o acesso ao seu patrimônio, pela via da tributação, será feito com respeito”³. O conjunto delas vem sendo denominado na doutrina de “*Estatuto do Contribuinte*”; e a natureza jurídica das normas que o compõem é de princípio-garantia.

Este arcabouço de princípios-garantias, conteúdo desse “*Estatuto do Contribuinte*”, é muito bem sintetizado por Edvaldo Brito⁴ da seguinte forma:

- a) competência tributária da entidade intra-estatal (arts. 145, 147, 148, 149, 153, 154, 155 e 156);
- b) legalidade — art. 150, I;
- b.1) irretroatividade — art. 150, III, a;
- b.2) anterioridade — art. 150, III, b;
- b.3) anualidade — art. 165, §2.º;
- b.4) tipicidade — art. 145, I a III e art. 146, III;
- b.5) eficácia da lei complementar — art. 146, 146-A;
- c) isonomia — art. 150, II.
- c.1) capacidade contributiva — art. 145, § 1.º;
- d) proibição do efeito tributário confiscatório — art. 150, IV;
- e) garantia da unidade econômica e social — art. 150, V, 151, I e II, 152;
- f) imunidade — art. 150, VI.

Posteriormente, em recente trabalho publicado em obra internacional⁵, Edvaldo Brito acrescentou ao rol de princípios-garantia que integram o “*Estatuto do Contribuinte*” princí-

pios ligados ao procedimento de imposição, de integração e de compulsão. São eles: i) o princípio da autoridade competente (art. 5.º, LII); ii) devido processo legal (art. 5.º, LIV); iii) contraditório e ampla defesa (art. 5.º, LV); iv) proibição de provas ilícitas (art. 5.º, LVI); v) direito de ser assistido por um advogado e de permanecer em silêncio (art. 5.º, LXIII); vi) direito de não ser encarcerado por débito fiscal (art. 5.º, LXVII); vii) duração razoável do processo (art. 5.º, LXIX).

No presente trabalho, o enfoque limitar-se-á ao exame das normas de estrutura do sis-

² Cf. BRITO, Edvaldo. *Limites da revisão constitucional*. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 1993, p. 71. O autor considera o poder constituinte sempre uma *potência*, denominando-o fundacional ou originário, porque inaugura uma ordem constitucional ou instaura uma outra ordem completamente nova ao acionar a sua eficácia atual. *Não haveria, assim, poder constituinte constituído ou derivado; há, sim, órgãos com competência para promover modificações na constituição jurídica, observados os limites.*

³ BRITO, Edvaldo. *O conceito tributo*. Tese de doutorado. São Paulo: Universidade de São Paulo, 1997, p.174.

⁴ Cf. BRITO, Edvaldo. *O conceito tributo*. Tese de doutorado. São Paulo: Universidade de São Paulo, 1997, p.175. “Capacidade Contributiva”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Cadernos de Pesquisas Tributárias*. v. 14. São Paulo: Resenha Tributária, 1989. p.323. “O Conceito Atual de Tributo”. In: *Revista de Mestrados em Direito Econômico da UFBA*, Salvador, centro editorial e didático da UFBA, 1991, n. 1, p 30. *Limites da revisão constitucional*. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 1993, p. 32-33. “Aspectos constitucionais da tributação”. In: *As vertentes do direito constitucional contemporâneo*. Ives Gandra da Silva Martins (coordenação). Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002, p. 642. “A Legislação ordinária de cada ente tributante pode estabelecer prazos de decadência (e/ou de prescrição), inclusive das contribuições de seguridade social, diversos dos previstos do Código Tributário Nacional?” in. *Grandes questões atuais do direito tributário*. 2.º volume. Valdir de Oliveira Rocha (Coordenação). São Paulo: Dialética, 1998, p. 78. “I — Cofins e PIS/Pasep: conceito de faturamento e de receita bruta. II — CPMF: Questionamentos jurídicos”. In. *Revista dialética de direito tributário*. v. 43. abril/1999. São Paulo, p. 41. “Planejamento tributário: o legítimo direito de assistir ao pagamento de tributos” in. *Grandes questões atuais do direito tributário*. 12.º volume. Valdir de Oliveira Rocha (Coordenação). São Paulo: Dialética, 2008, p. 99.

⁵ Cf. BRITO, Edvaldo. “La tutela del contribuyente nel procedimento tributario: l’esperienza brasiliana”. In *La tutela europea ed internazionale del contribuente nell’accertamento tributario*. Milão: CEDAM, 2009, p. 156.

tema, que conformam a competência tributária do ente intraestatal e os princípios constitucionais tributários da legalidade e da tipicidade.

2. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DA ENTIDADE INTRA-ESTATAL. DELIMITAÇÃO DE COMPETÊNCIA

O primeiro princípio-garantia integrante do “Estatuto do Contribuinte” — integrante, portanto, das limitações constitucionais ao poder de tributar — é justamente a norma jurídica constitucional implícita que determina o estrito respeito à competência tributária da entidade intraestatal.

O poder tributário é a potestade tomada a expressão em significado específico de potência; integrante do poder soberano. Não coincide com o poder de tributar, que é a medida do poder tributário a ser distribuído às entidades intraestatais. A parcela do poder de tributar entregue especificamente pela Constituição a cada ente político é denominada de competência tributária⁶.

De rigor, ao se efetuar uma análise do instituto da competência dentro da Teoria Geral do Direito, tem-se como uma espécie de capacidade de direito, atribuída a um sujeito, a uma entidade, por norma jurídica à qual o sistema confira força para tanto. Em se tratando de competência legislativa, a norma que tem força para tanto é a Constituição. Esta é a norma jurídica que constitui os diversos entes políticos (União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios) e reparte a competência legislativa e a competência administrativa entre eles.

Dentre as competências legislativas se encontra a competência tributária, entendida como a “aptidão para criar os tributos, legalmente e de forma abstrata, indicando todos os elementos da hipótese de incidência, compre-

endendo o aspecto pessoal (sujeitos ativos e passivos), a materialidade, base de cálculo e alíquota”⁷. Noutros termos, competência tributária é a parcela de poder atribuída pela Constituição — e somente pela Constituição — a cada ente político, a fim de que institua o tributo, descrevendo cada um dos elementos da respectiva hipótese de incidência, segundo as regras adrede traçadas pelo próprio texto constitucional.

Segundo a doutrina⁸⁻⁹, a competência tributária ostenta características básicas que decorrem tanto da própria disciplina constitucional tributária como da natureza das competências legislativas. São as seguintes: i) privatividade; ii) indelegabilidade; iii) incaducabilidade; iv) inalterabilidade; v) irrenunciabilidade; vi) facultatividade de exercício.

A privatividade da competência tributária é atributo que implica exclusividade. Faz com que o poder de criar determinado tributo pertença àquele ente determinado pela norma constitucional — que poderá assim fazer se quiser —, com a correlata vedação dirigida aos demais entes no sentido de exercê-la, salvo nas situações e nos limites traçados pela própria norma constitucional (ex. art. 154, inciso II, da CF/88, que trata do imposto extraordinário de guerra).

A indelegabilidade, a seu turno, impede que

⁶ Cf. BRITO, Edvaldo. “Capacidade Contributiva”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Cadernos de Pesquisas Tributárias*. v. 14. São Paulo: Resenha Tributária, 1989. p.321-322.

⁷ MELO, José Eduardo Soares. *Curso de direito tributário*. 4.ª ed. São Paulo: Dialética, 2003, p. 89.

⁸ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 17.ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 442-570.

⁹ Parte da doutrina brasileira não considera, de forma irrestrita, características da competência tributária a indelegabilidade, incaducabilidade e a privatividade. Cf. MENDONÇA, Cristiane. *Competência tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 281-294.

o ente político que recebeu competência tributária por disposição constitucional venha a cedê-la a outro ente. Cada pessoa política recebe sua competência, não podendo transmiti-la a terceiro, muito menos sobre ela transacionar. Pode não exercê-la; porém, jamais transferi-la a terceiro. Tal característica torna defeso, inclusive, a transmissão de competência entre órgãos (Poderes) de um mesmo ente; assim, o Estado-membro não poderá autorizar que seu Poder Executivo exerça a competência tributária que lhe foi outorgada pela Constituição, e que somente por lei em sentido formal pode ser exercida.

Ainda que o ente político não exerça a competência, ele jamais a perderá por caducidade. Enquanto vigente a Constituição que lhe outorgou determinada competência tributária, poderá exercer o poder de criar tributos a qualquer tempo.

A pessoa política que recebe a competência da Constituição não tem poder para alterá-la. É vedado ao ente ampliar ou restringir os limites do poder de criar tributos, mediante lei, conferido pelo texto constitucional. Os entes políticos são absolutamente livres para, dentro da competência tributária e respeitando direitos e garantias fundamentais, criarem hipóteses de incidência. A alteração de competência é matéria reservada a norma constitucional e, por conseguinte, pode ser feita por meio de emenda. Aliás, nesse particular, cumpre registrar o art. 110 do CTN – norma jurídica com status de lei complementar (art. 146, inciso III, da CF/88), que disciplina normas gerais de direito tributário –, que impede a pessoa política que recebe a competência tributária de, no seu exercício, alterar o conceito dos institutos de outros ramos do direito (civil, empresarial, do trabalho etc.), pois, dessa forma, indiretamente, estaria o ente político violando a competência tributária estritamente delimitada pela Constituição que a outorgou¹⁰.

A irrenunciabilidade está lado a lado com

a indelegabilidade e a incaducabilidade. Enquanto estas duas impedem que o ente transmita a terceiros a competência tributária outorgada pela Constituição, ou a perca em função do seu não exercício, respectivamente, a irrenunciabilidade torna defeso abrir mão expressamente da competência, rejeitá-la de modo expresse, absoluto e definitivo. Pelo fato de a competência tributária não ser disponível, não pode a pessoa política renunciá-la. Qualquer ato por força do qual esta venha a abdicar da competência tributária será juridicamente inválido, porque inconstitucional, e não surtirá nenhum efeito.

Por derradeiro, a competência tributária apresenta como característica a facultatividade de exercício. A competência não é de exercício obrigatório; nenhum ente político poderá ser compelido a legislar e criar tributo. A pessoa política cria o tributo autorizado pela Constitui-

¹⁰ Eis o teor do dispositivo: “Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias”. Vide as manifestações doutrinárias acerca do dispositivo: “Vale a pena notar que o art. 109 do CTN, bem como os dispositivos dos seus anteprojetos atrás mencionados, são verdadeiras normas sobre interpretação, isto é, são dirigidas ao intérprete, enquanto o art. 110 é um dispositivo dirigido ao legislador, funcionando não como norma geral de Direito tributário mas como regulamentação constitucional de limitação ao Poder de Tributar, visando resguardar a discriminação constitucional das rendas tributárias”. (NOGUEIRA, Johnson Barbosa. *A Interpretação econômica no direito tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1982, p. 54). “O imperativo não vem, diretamente, do preceito exarado no art. 110. É uma imposição lógica da hierarquia de nosso sistema jurídico. O empenho do constituinte cairia em solo estéril se a lei infraconstitucional pudesse ampliar, modificar ou restringir os conceitos utilizados naqueles diplomas para desenhar as faixas de competência oferecidas às pessoas políticas. A rígida discriminação de campos materiais para o exercício da atividade legislativa dos entes tributantes, tendo estatura constitucional, por si só já determina sua inalterabilidade. Em todo caso, não deixa de ser oportuna a lembrança que o art. 110 aviva”. (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17. ed. rev. e amp. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 106).

ção Federal se for de sua necessidade ou conveniência; nenhuma norma infraconstitucional poderá impor a uma pessoa política a obrigação de criar tributo; se o fizer, estará a violar o princípio federativo¹¹.

Ressalte-se, mais uma vez, que cabe à Constituição o delineamento da competência. Reserva-se à lei complementar o tratamento de conflitos de competência entre os entes federados (art. 146, I, da CF/88).

Partindo do regramento constitucional, a competência tributária é classificada pela doutrina em privativa, residual, comum e extraordinária. A competência é privativa quando atribuída a cada ente, de modo exclusivo, para criar tributos diante de determinadas situações econômicas. Insere-se na categoria de competência privativa, de tal forma, a competência para criação de contribuições especiais (contribuições sociais, contribuições corporativas e contribuições de intervenção no domínio econômico) e para a instituição de empréstimos compulsórios, conferidas exclusivamente à União. Sobre os Territórios federais, que não são entes dotados de autonomia política, a União exerce a competência tributária própria dos impostos estaduais e, quando o Território não for dividido em municípios, exerce também a competência tributária atribuída aos municípios (art. 147).

Na esteira das Constituições anteriores, sobretudo a CF/67, a CF/88 ocupou-se de discriminar cada uma das situações econômicas que poderiam ensejar a criação de impostos, tratando de atribuir a cada um dos entes da federação tal poder em relação a cada evento econômico discriminado (arts. 153, 155, 156 da CF/88)¹².

Por outro lado, comum será a competência atribuída a todos os entes políticos (União, Estados, Municípios, Distrito Federal), para a

instituição de determinados tributos, como, v.g., para instituição de taxas e de contribuições de melhoria.

Com efeito, cabe à União a instituição de taxas sobre os serviços públicos por ela prestados ou postos à disposição ou pelo poder de polícia efetivamente exercido por ela, bem como a instituição de contribuições de melhoria decorrentes de obras por ela realizadas; em relação aos Estados-membros, ao Distrito Federal e aos Municípios, aplica-se a mesma regra. São tributos vinculados a uma atuação estatal e, portanto, o critério de partilha se atrela a essa atuação, de sorte que quem a cumprir tem competência para cobrar o tributo¹³.

É residual quando a competência conferida exclusivamente à União atinente aos impostos que podem ser instituídos sobre situações não previstas especificamente pela Constituição. Assim, no tocante às atividades econômicas não discriminadas pela CF/88, resta competência para a criação de tributos sobre elas a ente político determinado pelo texto constitucional: a União. Esta competência é exercitável exclusivamente por intermédio de lei complementar (art. 154, I, da CF/88).

Resta, ainda, a competência extraordinária, destacada da competência privativa, atribuída à União para que, em caso de guerra externa ou sua iminência, institua impostos compreendidos ou não dentro de sua competência (art. 154, II, da CF/88), e que serão suprimidos de forma gradativa, desde que cessadas as causas que justificaram sua criação.

Dessas considerações, já se extrai que a

¹¹ Nesse particular, as críticas que sofre o art. 14 da lei complementar n.º 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), cujo objeto se refere à renúncia de receita.

¹² Cf. AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 11.ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 97.

¹³ Cf. AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 96.

competência tributária é exercitável por lei ordinária ou por lei complementar, conforme assim exigir a CF/88. Mais adiante, ao se tratar da eficácia da lei complementar em matéria tributária, investigar-se-á de que forma o STF vem interpretando as disposições constitucionais respectivas para as espécies tributárias.

3. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

O exame do texto constitucional de 1988 induz à detecção de inúmeras normas condensadoras de valores e que se dirigem a todos aqueles entes políticos que titularizam competência tributária, bem assim a todos os órgãos que detêm poder para interpretar e aplicar as normas tributárias.

Essas são, a rigor, as normas-princípio tributárias, previstas explícita ou implicitamente na CF/88, com natureza de princípios-garantias, que integram o chamado “Estatuto do Contribuinte”.

Isso porque formam um conjunto mínimo de garantias que protegem o destinatário da exação tributária, constituindo-se verdadeiramente em direitos públicos subjetivos, protegendo bens jurídicos que compõem núcleo fundamental da norma jurídica, a exemplo da proibição da surpresa, segurança jurídica, certeza do direito, preservação do mínimo vital. Formam limitações positivas ao poder de tributar. Os princípios, segundo Edvaldo Brito, podem constituir uma pauta de valores ou uma norma jurídica de determinado sistema¹⁴; o sistema constitucional tributário agasalha normas princípio¹⁵.

Não se ignora, nesse ponto, a distinção realizada tanto pela doutrina estrangeira como pela doutrina pátria entre normas-regra, normas-princípio e postulados normativos. Apenas não se a adota como premissa, haja vista que a

maior da doutrina tradicional trata as normas a seguir enfrentadas indistintamente como princípios.

Em que pese se concordar, aqui, com a opinião de Humberto Ávila¹⁶, opta-se por denominar a todas as normas seguintes de princípio, como faz a maioria da doutrina pátria, ciente de que, a rigor, algumas delas possam ser encaradas como normas-regras e outras como postulados normativos.

Noutros termos, quer-se deixar claro que,

¹⁴ “Princípios Constitucionais Tributários”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Cadernos de Pesquisas Tributárias*. v. 18. São Paulo: Resenha Tributária, 1993. p. 555.

¹⁵ Cf. “Aspectos constitucionais da tributação”. In: *As vertentes do direito constitucional contemporâneo*. Ives Gandra da Silva Martins (coordenação). Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002, p. 639.

¹⁶ A respeito do tema, Humberto Ávila pontua a diferença entre normas-regras, normas-princípios e postulados normativos. Explica o autor:

“As regras são normas imediatamente descritivas, primariamente retrospectivas e com pretensão de decidibilidade e abrangência, para cuja aplicação se aplica se exige a avaliação da correspondência, sempre centrada na finalidade que lhes dá suporte ou nos princípios que lhes são axiologicamente sobrejacentes, entre a construção conceitual da descrição normativas e a construção conceitual dos fatos.

Os princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente, prospectivas e com pretensão de complementaridade e de parcialidade, para cuja aplicação se demanda uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção”.

“Essas considerações levam ao entendimento de que os postulados normativos situam-se num plano distinto daquele das normas cuja aplicação estruturam. A violação deles consiste na não-interpretação de acordo com sua estruturação. São, por isso, metanormas, ou normas de segundo grau. O qualificativo *normas de segundo grau*, porém, não deve levar à conclusão de que os postulados normativos funcionam como qualquer norma que fundamenta a aplicação de outras normas, a exemplo do que ocorre no caso de sobreprincípios como o princípio do Estado de Direito ou do devido processo legal. Isso porque esses sobreprincípios situam-se no próprio nível das normas que estruturam a aplicação de outras. Além disso, os sobreprincípios funcionam como fundamento, formal e material, para a instituição e atribuição de sentido às normas hierarquicamente inferiores, ao passo que os postulados normativos funcionam como estrutura para a aplicação de outras normas”. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 78-9 e 122-3.

muito embora se denominem, doravante, de princípio, algumas das normas a seguir enfrentadas ou são meras regras ou são postulados normativos.

Convém registrar, de logo, que esses princípios, componentes do “Estatuto do Contribuinte” são intangíveis pelo exercício da competência constitucional reformadora. Equivale dizer, são cláusulas pétreas (art. 60, § 4.º, da CF/88), de modo que a reforma constitucional não pode se desenvolver no sentido de restringir a proteção do bem jurídico tutelado por cada um desses princípios; a ampliação, por outro lado, da proteção conferida pelo sistema constitucional normativo tributário é possível¹⁷, tal como aconteceu em um passado recente, com a instituição da regra da anterioridade mista.

Nesse passo, proceder-se-á ao exame do princípio da legalidade, da tipicidade e da eficácia da lei complementar. Esses princípios, juntamente com a competência atribuída à entidade intra-estatal e outros já citados na introdução, compreendem os princípios-garantia, integrantes do “Estatuto do Contribuinte”, aplicáveis de regra a todos os tributos. Aqui serão feitas algumas considerações acerca, apenas, do princípio da legalidade e da tipicidade.

3.1. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

Cânone básico do Estado Democrático de Direito¹⁸, o princípio da legalidade determina que a competência tributária só pode ser exercida por intermédio de lei em sentido formal e material. É dizer, o tributo só poderá ser instituído ou majorado por meio de lei editada pelo órgão legislativo competente, mercê de proposta apresentada pelos legitimados constitucionalmente e obedecido procedimento constitucional.

Como dito alhures, a Constituição é norma jurídica fundamental do sistema que constitui o grande repositório de poder jurídico. Este

é repartido entre os entes dotados de autonomia política mediante o sistema de repartição de competências, de sorte que cada ente exerce o poder legislativo segundo a competência atribuída pela CF e segundo os limites por ela impostos. O exercício de competência legislativa se dá mediante lei.

Nessa linha, competência legislativa que é, a competência tributária só pode ser exercida mediante lei, dentro dos limites traçados pela norma constitucional.

O princípio da legalidade – ou princípio da reserva de lei formal – pode ser compreendido em dois sentidos: i) necessidade de prévio consentimento daqueles que vão se inserir na qualidade de sujeito passivo do tributo e, portanto, que deverão pagá-lo¹⁹; ii) necessidade de ser cobrado segundo normas objetivamente postas, de sorte a garantir plena segurança nas relações entre o Fisco e os contribuintes²⁰.

Insculpido no art. 150, I, da CF/88²¹, este princípio sofre algumas exceções previstas no texto constitucional. De rigor, somente este pode indicar quais as situações em que não se exige a

¹⁷ Cf. BRITO, Edvaldo. Princípios Constitucionais Tributários. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Cadernos de Pesquisas Tributárias*. v. 18. São Paulo: Resenha Tributária, 1993. p. 563-6.

¹⁸ A rigor, a idéia de Estado de Direito deu origem a que, no direito tributário, houvesse uma unidade sistemática entre os princípios da generalidade, da capacidade contributiva e da legalidade, constituindo a própria emanção do Estado de direito no domínio dos tributos. (*Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 9).

¹⁹ Como afirma Alberto Xavier: “Esse princípio surgiu ligado à idéia de que os impostos só podem ser criados através das assembléias representativas e, portanto, à idéia de sacrifício coletivamente consentido, ou seja, à de autotributação”. (*Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 7).

²⁰ Cf. MACHADO, Hugo de Brito. *Os Princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 5.ª ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 21.

²¹ “I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;”.

edição de lei em sentido formal. Com efeito, as exceções dizem respeito à majoração/minoração de tributos não à sua criação. É dizer, não se pode criar tributo por meio de outro veículo normativo que não seja lei em sentido formal e material²².

Essas exceções estão elencadas no § 1.º do art. 153 e se referem ao imposto de importação (II), imposto de exportação (IE), imposto sobre produtos industrializados (IPI) e imposto sobre operações financeiras (IOF). É facultado ao Chefe do Poder Executivo, por meio de decreto ou medida provisória, majorar ou reduzir as alíquotas desses tributos, dentro dos limites pré-determinados por lei.

A ressalva para esses tributos se justifica pelo forte caráter extrafiscal assumido por eles. II, IE, IPI e IOF têm forte aptidão de interferir diretamente na atividade econômica. Com efeito, os dois primeiros impostos interferem diretamente no comércio exterior e, portanto, na balança comercial; assim, de forma mediata ou imediata, também haverá repercussão sobre o mercado produtor nacional. O IPI, por sua vez, serve de instrumento tributário de regulação do consumo de determinados produtos, estimulando-o ou coibindo-o. Por fim, o constituinte previu a mesma regra de exceção para o IOF, porquanto tal tributo tenha por fato gerador operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários – negócios intimamente ligados com o sistema financeiro nacional e, por conseguinte, que reclamam uma pronta intervenção do Estado para que se evitem abusos ou se estimulem certas posturas.

Calha deixar claro que o princípio da legalidade não se limita a exigir lei em sentido formal apenas para a criação ou majoração dos tributos. Há reserva legal para o tratamento de todos os aspectos do tributo, dos elementos da relação jurídica tributária principal (fato gerador, constituição, suspensão, extinção e exclu-

são do crédito tributário), bem assim para a instituição de obrigações acessórias (deveres instrumentais), de sanções administrativo-tributárias, de regras respeitantes à fiscalização e arrecadação tributárias.

Enfim, todo e qualquer direito, dever ou sanção relacionado com a tributação só pode ser criado por lei em sentido formal. Se qualquer destes institutos for disciplinado por instrumento normativo diverso de lei editada pelo órgão competente, segundo o procedimento constitucional, padecerá de invalidade²³.

Aqui cumpre tecer um esclarecimento a respeito da medida provisória.

Antes da emenda constitucional 32/2001, grassava controvérsia acerca dos limites de força normativa da medida provisória no campo tributário. Discutia-se se, por seu intermédio, seria possível a criação de tributos. Isso porque o texto constitucional, de um lado determinava que não poderia ser criado ou majorado tribu-

²² “Por seu turno, o aspecto formal do Estado de Direito impõe a idéia de que à lei e apenas à lei cabe a escolha, de entre as várias manifestações de capacidade econômica possíveis, daquelas que se reputam adequadas à tributação, de tal modo que a eleição dos fatos da vida que devem dar origem a obrigações tributárias compete exclusivamente ao legislador, que não já ao administrador ou ao juiz. E assim se revela o *princípio da legalidade*. [...]

...o princípio da legalidade tributária é o instrumento – único válido para o Estado de Direito”. (XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 11)

²³ Observe-se o comentário de Klaus Tipke e Joachim Lang a respeito da aplicação desse princípio no direito tributário alemão: “A atribuição de cargas tributárias é reservada à lei; ela só é admissível na extensão e na medida em que é ordenada pela lei (a assim chamada *reserva de lei*). A fixação de um tributo pressupõe que seja preenchido um tipo legal, ao qual a lei conecta um tributo como consequência jurídica (*tipicidade da imposição*). Mas a consequência jurídica também precisa resultar da lei. [...]

A legalidade da imposição exige que tanto o tipo como as consequências jurídicas precisem ser previstos na lei. “ (*Direito tributário [Steuerecht]*. Vol I., Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008, p. 235 e 238).

to senão por intermédio de lei e, de outro, o próprio texto constitucional aludia à medida provisória como um instrumento normativo com força de lei.

A EC/2001, entretanto, pôs uma pá de cal na controvérsia. A criação e a majoração de tributos mediante esse instrumento normativo, salvo os previstos nos arts. 153, I, II, IV, V, e 154, II, só produzirão efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada (§ 2.º do art. 62, CF/88).

Convém registrar, todavia, que a própria EC 32/2001 – que trouxe limitações à edição de medidas provisórias – vedou tal instrumento para a regulação de matéria constitucionalmente reservada a lei complementar (inclusive as questões tributárias).

Vê-se, por conseguinte, que unicamente a medida provisória não tem força para criar ou majorar o tributo; ela deverá ser convertida em lei ordinária segundo o devido processo constitucional para, a partir daí, valer e produzir efeitos no campo tributário. Já para a instituição de obrigações tributárias acessórias, bem assim as respectivas sanções para o caso de descumprimento, não está submetida à exigência específica de lei ordinária, de modo a excluir a medida provisória. Em outras palavras, é possível que medida provisória institua e regule a obrigação tributária acessória ou uma sanção tributária, pois o texto constitucional não atribui essa matéria ao trato de lei complementar, nem contém vedação expressa. Observe-se que quando o legislador constituinte quis retirar do âmbito das medidas provisórias a disciplina de algum ramo jurídico, fê-lo de explícito, a exemplo do direito penal, processual penal e processual civil (art. 62, § 1.º, inciso I, alínea b, da CF/88); quanto ao direito tributário, não houve essa deliberada intenção. Nessa ordem de ideias, é

possível que uma medida provisória trate de obrigação tributária acessória, de uma sanção tributária, de parcelamento tributário ou de anistia tributária, por exemplo, com vigência segundo as regras do § 3.º do art. 64 da CF/88.

Nada obstante a vedação constitucional expressa, não poderia a medida provisória instituir tributos porque não ostenta todas as características de lei em sentido formal. Com efeito, conforme bem registrou Edvaldo Brito²⁴, apoiado em Brethe de la Gressaye e Laborde-Lacoste, logo após a edição da citada EC 32/2001, lei em sentido formal é um ato normativo (i) *genérico*, porque não descreve uma situação singular, mas com aptidão de se repetir; (ii) *abstrato*, porque desvinculado de um caso concreto existente; (iii) *permanente*, porque destina a produzir efeitos a até que outro de mesmo jaez venha a regular a mesma matéria; (iv) *compulsório*, porque emanado de fonte dotada de soberania, e (v) *plural*, porque emanado de órgão legislativo representativo da sociedade civil, composta por mandatários escolhidos por eleição direta. À medida provisória faltam tanto a permanência – porque somente vige pelo prazo estipulado na CF/88 – como a pluralidade, eis que não advêm, do órgão legislativo, mas de ato monocrático do Chefe do Executivo.

O princípio da legalidade, em verdade, na sua expressão de preeminência da lei, além de conter uma proibição de desvio – i.e., rejeitar do sistema condutas que não se coadunem com o que as norma pré-determinam – alberga, outrossim, uma ordem de aplicação. Mercê disso, as autoridades fiscais não podem deixar de aplicar a norma tributária, uma vez aferida a ocorrência no plano fenomênico dos pressupostos

²⁴ “Aspectos constitucionais da tributação”. In: *As vertentes do direito constitucional contemporâneo*. Ives Gandra da Silva Martins (coordenação). Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002, p. 625-6.

de fato rigorosamente descritos em lei, fazendo produzir materialmente o efeito ou o conjunto de efeitos contidos na estatuição da norma²⁵.

No campo do tratamento normativo desses eventos, bem assim das consequências jurídicas que o sistema lhe imputa, opera o princípio da tipicidade.

3.2. PRINCÍPIO DA TIPICIDADE

Corolário do princípio da legalidade, opera em direito tributário o *princípio da tipicidade*. A lei deve traçar de modo rigoroso todos os elementos que delinearão a relação jurídica tributária. A respeito do fato que ensejará o nascimento desta, incumbe à lei em sentido formal descrevê-lo, estabelecendo todas as circunstâncias que, para o legislador e por razões de política fiscal, importarão para o nascimento da obrigação tributária.

O evento naturalístico tomado como suporte fático da norma tributária é tipificado por este²⁶. Há a criação de um tipo tributário, de um modelo construído pela lei com uma determinação segura e rígida de condutas e consequências, de modo que, se esse estandarte específico não ocorrer no plano fenomênico, não haverá a incidência da norma tributária e, assim, não surgirá a obrigação tributária. A regra de aplicação desse princípio, como observa Alberto Xavier, é a seguinte: “o fato tributário é um fato típico o qual, para produzir os seus efeitos, necessário se torna corresponda, em todos os seus elementos, ao tipo abstrato descrito na lei: basta a não verificação de um deles para que não haja, pela ausência da tipicidade, lugar à tributação”²⁷.

Aliado ao princípio da legalidade há, por conseguinte, o princípio da tipicidade tributária. Nesse particular, a lógica da incidência da norma tributária se aproxima e muito da lógica da incidência da norma penal. Não há crime

nem pena, assim como não há tributo nem sanção tributária, sem prévia e rigorosa descrição legal. É dizer, não de ser descritos previamente na norma jurídica tributária os tipos tributários, verdadeiros *Tatbestände*²⁸. Na expressão de Karl Larenz, “o tipo é deduzido das disposições particulares na sua união dotada de sentido e serve, por seu lado, para melhor compreender e mais acertadamente apreciar estas disposições, o seu alcance e a sua importância para a coordenação ao tipo”²⁹.

Ambos os princípios (legalidade e tipicidade) são elementos indissociáveis para o regime tributário no Estado de Direito³⁰.

²⁵ Cf. TIPKE, Klaus. LANG, Joachim. *Direito tributário [Steuernrecht]*. Vol I,. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008, 241.

²⁶ “Corolário desse princípio [segurança jurídica] é o da tipicidade na tributação, pelo qual, no Estado de Direito, não se deve exigir somente lei para criar ou majorar tributo, mas também para definir, tipo cerrado e de forma clara, todos os elementos da obrigação tributária, vale dizer, hipótese de incidência, alíquota, base de cálculo e sujeito passivo do tributo”. (ROSA JR., Luiz Emygdio F da. *Manual de direito financeiro e de direito tributário*. 19. ed. Rio de Janeiro, São Paulo e Recife: Renovar, 2006, p. 278).

²⁷ *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 19.

²⁸ Conforme bem registra Albert Hensel: “Chamamos fato imponible ao conjunto de pressupostos abstratos contidos nas normas tributárias materiais e cuja concreta concorrência (realização do fato imponible) provoca a aplicação de determinadas consequências jurídicas. [...] Só quando se constate a existência de fatos da vida jurídica ou econômica que possam subsumir-se nos pressupostos de fato haverá nascido uma obrigação tributária; só então chega a nascer o crédito tributário do Estado. A partir desta explicação das relações existentes entre o fato imponible e o fato da realidade não se podem negar certos paralelismos com o Direito Penal. “ (*Derecho tributario*. Madrid/ Barcelona: Marciel Pons, 2005, p. 154 – tradução do autor).

²⁹ *Metodologia da ciência do direito*. 5. ed. Tradução de José Lamego. Lisboa: 2009, p. 667.

³⁰ “Tanto quanto o direito penal, o Direito Tributário registra, ao longo de sua evolução histórica, a luta indormida dos povos para submeter o poder dos governantes ao primado da legalidade. O jus puniendi e o jus tributandi foram, antanho, absolutos. Hoje, todavia, se repete por toda parte: nullum tributum, nulla poena sine lege. Assim o quer a consciência jurídica hodierna. Estado de Direito e legalidade

Tipicidade equivaleria, assim, à precisão conceitual, e ambos poderiam ser admitidos como outra denominação para a legalidade material. Enquanto que a legalidade formal diz respeito ao veículo, a legalidade material (tipicidade) atine ao conteúdo da lei. Nesse passo, cumpre registrar, também, que a tipicidade não é só do fato jurídico tributário, mas também do dever jurídico tributário que dele exsurge³¹; dito de outro modo, as consequências jurídico-tributárias não de ser adrede traçadas pela norma jurídica ao debuxar o tipo tributário. Como afirma Alberto Xavier, “a técnica da tipicidade atua não só sobre a hipótese da norma tributária material, como também sobre o seu *mandamento*. Objeto da tipificação são, portanto, os fatos e os efeitos, as situações jurídicas iniciais e as situações jurídicas finais”³²⁻³³.

As espécies tributárias de exoneração também são objeto de tipificação³⁴. Com efeito, as imunidades, as isenções e alíquota zero, também são objeto de delimitação precisa por parte do legislador tributário. De igual modo, a hipótese de não incidência pura e simples é correlata à idéia do princípio da tipicidade aplicada ao direito tributário; a rigor, trata-se de um fenômeno de *atipicidade*. Isso representa, outrossim, uma segurança ao contribuinte.

De fato, o princípio da legalidade impedirá a prática de arbitrariedades por parte do fisco, na medida em que somente a lei tributária em sentido formal estabelecerá os destinatários do tributo, i.e., os sujeitos passivos (contribuintes e responsáveis), os pressupostos do tributo, é dizer, a coisa, o ato, o fato, a situação ou qualidade da pessoa que constitui o pressuposto da tributação e a relação deste com aqueles. Diz-se que a tipicidade em direito tributário é cerrada para evitar que o administrador ou o órgão jurisdicional venham a alterar o modelo legado, quer seja pela via da interpretação quer seja pela via da integração³⁵.

na tributação são termos equivalentes. Onde houver Estado de Direito haverá respeito ao princípio da reserva de lei em matéria tributária. Onde prevalecer o arbítrio tributário certamente inexistirá Estado de Direito. E, pois, liberdade e segurança tampouco existirão.
(...)

A lei fiscal deve conter todos os elementos estruturais do tributo: o fato jurígeno sob o ponto de vista material, espacial, temporal e pessoal (hipótese de incidência) e a consequência jurídica imputada à realização do fato jurígeno (dever jurídico). Equivale dizer que a norma jurídico-tributária não pode ser tirada do ordo júrís nem sacada por analogia, deve estar pronta na lei, de forma inequívoco, obrigando o legislador a tipificar os fatos geradores e deveres fiscais. De pouca serventia seria fixar no Legislativo a função de fazer as leis fiscais (legalidade) se ela não permitisse ao contribuinte conhecer claramente o seu dever (tipicidade) e previamente (não-surpresa). A obscuridade da lei fiscal abriria espaço para a interpretação aplicativa do Executivo. Isto posto, revela-se porque os princípios da legalidade, anterioridade, anualidade, tipicidade e irretroatividade são princípios conexos e entrecruzados, como averbo ab initio”. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988 — sistema tributário*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 217 2 224.

³¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988 — sistema tributário*. 9.ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 225.

³² *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 73. Nesse contexto, esse mesmo autor afirma que “...no âmbito do direito tributário, [...] a segurança jurídica exige que a lei contenha em si mesma não só o fundamento da decisão, como o próprio critério de decidir.

O órgão aplicador do direito deve ter na lei predeterminado o conteúdo da sua decisão, donde resulta que se procura subtrair ao seu arbítrio ou critério subjetivo a eleição dos fatos tributários (como no Direito Penal se retira ao juiz a livre incriminação dos fatos) mas, mais ainda, que se lhe pretende retirar o critério da sua tributação, isto é, a fixação da medida do tributo. O órgão de aplicação do direito encontra-se, deste modo, submetido, quer aos tipos legais de fatos tributários, quer aos tipos de efeitos tributários decorrentes da verificação dos fatos, abrangendo a medida do tributo” (*Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 73). Em outra obra, Alberto Xavier afirma: “não bastava ao legislador tipificar os factos tributários, era ainda necessário tipificar os efeitos estatuídos” (*Manual de direito fiscal*. Lisboa: Almedina, 1974, p. 120).

³³ Cf. TIPKE, Klaus. LANG, Joachim. *Direito tributário [Steuernrecht]*. Vol I,. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008, 238-9.

³⁴ Verifique-se o registro feito por Alberto Xavier: “não só os pressupostos de facto são objecto de uma tipologia por parte da lei fiscal; são-no também os facto impeditivos, em que as isenções se traduzem;”. *O negócio indirecto em direito fiscal*. Lisboa: Petrony, 1971, p. 11.

³⁵ Cf. CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 225.

Há corolários ao princípio da tipicidade. São eles: a) o *princípio da seleção*, pelo qual o legislador recorta do plano fenomênico realidades econômicas que manifestem capacidade contributiva que repute deverem estar sujeitas ao tributo; esse princípio afasta a possibilidade de utilização de cláusula gerais no tipo tributário; b) o *princípio do “numerus clausus” ou da tipologia taxativa*: os efeitos tributários somente surgiram se ocorrido o fato especificamente previsto em lei, do que decorre a proibição da utilização de analogia para a construção do fato tributário; c) *princípio do exclusivismo*: os tipos legais bastam para a produção dos efeitos jurídicos tributários (art. 114 do CTN); os elementos do tipo são necessários e suficientes para a produção da eficácia; d) *princípio da determinação*: a tipificação legal engloba o pressuposto de fato, bem assim o conseqüente normativo, a medida do tributo; o tipo tributário é composto dos dois elementos³⁶.

Conforme bem explica Misabel Abreu Machado Derzi, embora critique a nomenclatura empregada, o modo de pensar tipificante envolve um trabalho precedente do aplicador da lei, extraindo as características comuns à maior parte de uma multiplicidade de fenômenos, em tese passíveis de enquadramento na norma e formando o tipo; i.e. a abstração-tipo esquema ou padrão. A criação dos tipos propriamente ditos é meio que abstrai e generaliza³⁷.

Ambos os princípios (legalidade e tipicidade) advêm do sobreprincípio da segurança jurídica³⁸. Imanente à ordem constitucional, a segurança jurídica impõe que os destinatários do poder não poderão ser surpreendidos por quem titulariza o exercício dele, de sorte que a estabilidade das relações e situações jurídicas há de ser preservada sempre, em prol da pacificação social. O princípio da segurança jurídica, nessa linha, teria duas funções: a) uma função limitativa dos demais princípios (uma função de bloqueio), no sentido de compor uma regra de

estrutura que conformará a atuação de todas as demais normas (regras ou princípios); b) uma impositiva, no sentido de atribuir ao Poder Público o dever de adotar condutas imprescindíveis à preservação dos ideais de estabilidade, confiabilidade, previsibilidade e mensurabilidade normativa³⁹⁻⁴⁰.

A essência do conceito de segurança jurídica repousa justamente na possibilidade de previsão objetiva, por parte dos particulares, de situações jurídicas exsurgidas de sua conduta, tendo como objetivo assegurar aos indivíduos uma expectativa de seus direitos e deveres em face da lei⁴¹.

Da integração do princípio da legalidade e da tipicidade advém, para o contribuinte, mais um direito público subjetivo integrante do “*Estatuto do Contribuinte*” que, por ora, não vamos aprofundar em item específico. Trata-se do direito à elisão tributária ou ao planejamento tributário. Vale dizer, o contribuinte deve ter liberdade de escolher dentre as figuras jurídicas

³⁶ Cf. XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 83-99.

³⁷ Cf. *Direito tributário, direito penal e tipo*. 2. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: RT, 2007, p. 335-6.

³⁸ “A idéia de segurança jurídica é, decerto, bem mais vasta do que a de legalidade; mas posta em conta com esta não pode deixar de a modelar, de lhe imprimir um conteúdo, que há de necessariamente revelar o grau de segurança ou certeza imposto, ou pelas concepções dominantes, ou pelas peculiaridades do setor a que respeita. Ora, o Direito Tributário é de todos os ramos do Direito aquele em que a segurança jurídica assume a sua maior intensidade possível e é por isso que nele o princípio da legalidade se configura como uma *reserva absoluta de lei formal*” (*Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 43-4).

³⁹ Cf. ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 295.

⁴⁰ A respeito de segurança jurídica e tipicidade tributária, vide CAYMMI, Pedro. *Segurança jurídica e tipicidade tributária*. Salvador: JusPodivm, 2007.

⁴¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988 – sistema tributário*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 219.

que se denotem adequadas a atingir o fim econômico que pretende aquela cujas conseqüências tributárias sejam menos onerosas.

Importar, aqui, nessa linha, segregar os tipos tributários estruturais dos tipos tributários funcionais. São classificados como tipos estruturais aqueles em que a norma se de conceitos de atos ou negócios jurídicos de direito privado sem alusão expressa aos efeitos econômicos por eles produzidos para descrever a sua hipótese; já no caso dos tipos funcionais, a hipótese da norma tributária é caracterizada pela obtenção de um certo fenômeno econômico, sendo irrelevantes a natureza jurídica dos atos ou negócios que operam para aquele resultado⁴².

Aqui, há espaço para a operação de uma categoria jurídica privada denominada de negócio indireto; i.e., aquele celebrado pelas partes para, por intermédio dele, atingir fins diversos dos que representam a estrutura típica daquele esquema negocial; assume relevância em direito fiscal quando a realização indireta dos fins das partes é determinada pela intenção de evitar a aplicação de regime tributário mais oneroso, correspondente à direta realização daqueles mesmos fins. Em direito tributário, o seu conteúdo teria dois elementos essenciais: i) *elemento objetivo*, constituído pela divergência entre a estrutura (fins típicos) do negócio e os fins que as partes pretendem atingir; ii) *elemento subjetivo*, dado pelo fato de a escolha do esquema negocial ser determinada pela intenção de excluir ou diminuir o encargo fiscal⁴³.

Nessa linha de raciocínio, a obrigação tributária somente surgirá se o tipo descrito na norma jurídica se verificar no plano dos fatos rigorosamente com todos os seus elementos. Somente a partir daí, nascerá o dever de pagar o tributo, mensurado rigorosamente dentro dos critérios contidos na estatuição normativa, integrante do tipo tributário. Sem que tal aconteça – quer seja naturalmente quer seja por força

do planejamento tributário – os princípios da legalidade e da tipicidade assegurarão ao contribuinte o legítimo direito de resistir ao pagamento do tributo⁴⁴.

4. CONCLUSÕES

Ao cabo da análise de todas essas questões, cumprindo, assim, as metas estabelecidas no início do trabalho, chega-se às seguintes conclusões:

I) Cada bem jurídico protegido constitucionalmente no que tange ao exercício do poder tributário integra o objeto de um direito público subjetivo, oponíveis a todos os entes tributantes, qualquer que sejam seus sujeitos (legislador, autoridade administrativa ou até mesmo o judiciário), e cuja aplicação é imediatamente exigível. Assumem essas normas a forma de princípios-garantias. O conjunto delas vem sendo denominado na doutrina de “*Estatuto do Contribuinte*”; e a natureza jurídica das normas que o compõem é de princípio-garantia. Ei-los: a) Competência tributária da entidade intras-tatal (arts. 145, 147, 148, 149, 153, 154, 155 e 156); b) Legalidade – art. 150, I; b.1) irretroatividade – art. 150, III, a; b.2) anterioridade – art. 150, III, b; b.3) anualidade – art. 165, §2.º; b.4) tipicidade – art. 145, I a III e art. 146, III; b.5) eficácia da lei complementar – art. 146, 146-A; c) isonomia – art. 150, II. c.1) capacidade contributiva – art. 145, § 1.º; d) proibição do efeito tributário confiscatório – art. 150, IV; e) garantia da unidade econômica e social – art. 150, V, 151, I e II, 152; f) Imunidade – art. 150, VI.

⁴² Cf. XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 34-6.

⁴³ Cf. XAVIER, Alberto. *O negócio indirecto em direito fiscal*. Lisboa: Petrony, 1971, p. 11.

⁴⁴ Cf. BRITO, Edvaldo. “Planejamento tributário: o legítimo direito de resistir ao pagamento de tributos” in. *Grandes questões atuais do direito tributário*. 12.º volume. Valdir de Oliveira Rocha (Coordenação). São Paulo: Dialética, 2008, p. 94/97.

II) O tributo é fruto do exercício da competência tributária, que é a parcela de poder atribuída pela Constituição a cada ente político, a fim de que, por meio de lei, institua o tributo, descrevendo cada um dos elementos da respectiva hipótese de incidência, segundo as regras adrede traçadas pelo próprio texto constitucional. É privativa, indelegável, incaducável, inalterável, irrenunciável, de exercício facultativo.

III) No texto constitucional de 1988 há inúmeras normas condensadoras de valores e que se dirigem a todos aqueles entes políticos que titularizam competência tributária, bem assim a todos os órgãos que detêm poder para interpretar e aplicar as normas tributárias. Tais normas são princípios, previstos explícita ou implicitamente na CF/88.

IV) O princípio da legalidade determina que a competência tributária só pode ser exercida por meio de lei em sentido formal e material; i.e., o tributo só poderá ser instituído ou majorado por meio de lei, editada pelo órgão legislativo competente, mercê de proposta apresentada pelos legitimados constitucionalmente, e obedecido procedimento constitucional. Somente este ato normativo é *genérico, abstrato, permanente, compulsório e plural*.

V) Pelo princípio da tipicidade, o evento naturalístico tomado como suporte fático da norma tributária há de ser tipificado por esta. Há a criação de um tipo tributário, de um modelo construído pela lei com uma determinação segura e rígida de condutas e conseqüências, de modo que, se esse estandarte específico não ocorrer no plano fenomênico, não haverá a incidência da norma tributária e, assim, não surgirá a obrigação tributária. Aplica-se a tipicidade ao antecedente normativa, ao conseqüente normativo do tributo e às causas de exoneração tributária (imunidade, isenção etc).

VI) Ambos os princípios (legalidade e tipicidade) advêm do sobreprincípio da segurança jurídica. Imanente à ordem constitucional, a segurança jurídica impõe que os destinatários do poder não poderão ser surpreendidos por quem titulariza o exercício dele, de sorte que a estabilidade das relações e situações jurídicas há de ser preservada sempre, em prol da pacificação social. O princípio da segurança jurídica, nessa linha, teria duas funções: a) uma função limitativa dos demais princípios (uma função de bloqueio), no sentido de compor uma regra de estrutura que conformará a atuação de todas as demais normas (regras ou princípios); b) uma impositiva, no sentido de atribuir ao Poder Público o dever de adotar condutas imprescindíveis à preservação dos ideais de estabilidade, confiabilidade, previsibilidade e mensurabilidade normativa.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 11.^a ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2005.

ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004.

_____. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: Malheiros, 2003.

BRITO, Edvaldo. "Aspectos constitucionais da tributação". In: *As vertentes do direito constitucional contemporâneo*. Ives Gandra da Silva Martins (coordenação). Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002, p. 619-651.

_____. "Capacidade contributiva". In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Cadernos de Pesquisas Tributárias*. v. 14. São Paulo: Resenha Tributária, 1989. p.319-329.

_____. “O Conceito atual de tributo”. In: *Revista de Mestrados em Direito Econômico da UFBA*, Salvador, centro editorial e didático da UFBA, 1991, n. 1, p. 30.

_____. *O conceito tributo*. Tese de doutorado. São Paulo: Universidade de São Paulo, 1997, p.174.

_____. “I — Cofins e PIS/Pasep: conceito de faturamento e de receita bruta. II — CPMF: Questionamentos jurídicos”. In: *Revista dialética de direito tributário*. v. 43. abril/1999. São Paulo, p. 33-64.

_____. “A Legislação ordinária de cada ente tributante pode estabelecer prazos de decadência (e/ou de prescrição), inclusive das contribuições de seguridade social, diversos dos previstos do Código Tributário Nacional?” in: *Grandes questões atuais do direito tributário*. 2.º volume. Valdir de Oliveira Rocha (Coordenação). São Paulo: Dialética, 1998, p. 65-97.

_____. “La tutela del contribuyente nel procedimento tributario: l’esperienza brasiliana”. In *La tutela europea ed internazionale del contribuente nell’accertamento tributario*. Milão: CEDAM, 2009, p. 129-170.

_____. *Limites da revisão constitucional*. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 1993.

_____. “Planejamento tributário: o legítimo direito de resistir ao pagamento de tributos” in: *Grandes questões atuais do direito tributário*. 12.º volume. Valdir de Oliveira Rocha (Coordenação). São Paulo: Dialética, 2008, p. 94-115.

_____. *Princípios Constitucionais Tributários*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Cadernos de Pesquisas Tributárias*, v. 18. São Paulo: Resenha Tributária, 1993. p. 553-569.

_____. “Problemas jurídicos da contribuição para o Fundo PIS”. *Caderno de Pesquisas Tributárias n.º 2 — Contribuições especiais fundo PIS/PASEP*. Ives Gandra da Silva Martins (coordenação). São Paulo: Resenha Tributária, 1977, p.113-140.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17.ª ed. rev. e amp. São Paulo: Saraiva, 2005.

CAYMMI, Pedro Leonardo Summers. *Segurança jurídica e tipicidade tributária*. Salvador: JusPodivm, 2007.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988 — sistema tributário*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. 2. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: RT, 2007.

HENSEL, Albert. *Derecho tributario*. Madrid/Barcelona: Marciel Pons, 2005.

LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. 5. ed. Tradução de José Lamego. Lisboa: 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. *Os Princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2004.

MENDONÇA, Cristiane. *Competência tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

NOGUEIRA, Johnson Barbosa. *A Interpretação econômica no direito tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1982.

ROSA JR., Luiz Emydio F. da. *Manual de direito financeiro e direito tributário*. 19.. Rio de Janeiro e São Paulo: 2006.

XAVIER, Alberto. *Manual de direito fiscal*. Lisboa: Almedina, 1974.

_____. *O negócio indirecto em direito fiscal*. Lisboa: Petrony, 1971

_____. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978

_____. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001.

TIPKE, Klaus. LANG, Joaquim. *Direito tributário [Steurrecht]*. Vol I,. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008.

O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Katya Dantas

Procuradora do Município do Salvador

De há muito se discute sobre o Princípio da Capacidade Contributiva, visto universalmente como uma norma de justiça, na medida em que busca adequar o imposto à capacidade do contribuinte, realizando a justiça fiscal, ainda que se utilize uma diretriz programática, como aspiração.

O tema escolhido demandou grande reflexão em função da sua atualidade, extensão, complexidade e interação com outros temas correlatos, idealizado com a intenção de contribuir para novas discussões, resultando em possível utilização como instrumental da prática jurídica.

O Princípio da Capacidade Contributiva tem sua origem em épocas remotas, e na essência preconizava o entendimento de que cada indivíduo devia contribuir para as despesas da coletividade em razão de sua força econômica.

Alfredo Augusto Becker, em sua clássica obra *Teoria Geral do Direito Tributário*, 3ª edição, 1988, pág. 478 e seguintes ao se reportar

à origem de tal princípio, citou Emílio Giardina, em sua obra *Le Basi Teoriche del Principio della Capacità Contributiva*, Milano, 1961, p. 6, nota 8, cujo ponto de vista em torno da matéria era o de que:

“Este princípio se origina, em suas linhas essenciais, do ideal de justiça distributiva formulado pelos filósofos gregos .”

Continuando, o mestre registra que a expressão “capacidade contributiva” foi usada por diversas leis tributárias da Idade Média e por algumas dos primeiros séculos da Idade Moderna.

Este princípio acha-se firmado do ponto de vista histórico, através da doutrina econômico-financeira, de cuja primeira manifestação escrita origina-se a “*Declaration des Droits*” de 1789.

Posteriormente a Constituição italiana, em seu art. 25, estabeleceu tal princípio, para, em seguida, o artigo 134 da Constituição de Weimar, através da expressão “*nella proporzione dei foro averio.*”

No Brasil, o embrião da idéia originou-se no art. 179, n.º15, da Carta Constitucional de 1824.

Especificamente a partir da Constituição Federal de 1946, foi consagrado o princípio segundo o qual os tributos deveriam ser graduados conforme a capacidade econômica dos contribuintes, conforme se depreende da norma contida no art. 202, daquele diploma legal, que assim dispunha:

“Os tributos terão caráter pessoal sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte.”

A Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, retirou o dispositivo do texto constitucional, o mesmo acontecendo com a Carta de 1967 e a Emenda nº 1, de 1969.

Mesmo revogado aquele dispositivo pela Emenda n.º 18/1965 e embora ciente, permaneceu a idéia assegurada de forma subjacente na Constituição Federal de 1969, através do regime democrático que preservou a igualdade de todos na forma do seu art. 153, § 36.

A Constituição de 1988 em seu art. 145, § 1º, trouxe, dentre suas inúmeras virtudes, a de devolver ao princípio da capacidade contributiva a atenção constitucional que este tema requer.

Aliomar Baleeiro, em sua obra “Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar”, 7. ed., Forense, pag. 688, concluiu:

“Já registramos, no capítulo I desta obra, que o princípio da capacidade contributiva é clássico e foi, há mais de dois séculos, preconizada pelo economista alemão Von Justi e difundido por Adam Smith .”

E conclui o mestre:

“Portanto, o princípio da capacidade contributiva não mais pode ser interpretado à luz da concepção de um Estado de Direito ultrapassado e abstencionista. Ao contrário, a Constituição de 1988 tende à concreção, à efetividade e à consagração de princípios autoaplicáveis, obrigatórios não apenas para o legislador, como também para o intérprete e aplicador da lei .”

Com relação à origem do tema, não se pode esquecer de registrar a celeuma estabelecida em torno da DENOMINAÇÃO “capacidade contributiva”, originada inicialmente com uma confusão de linguagem que, conseqüentemente, culminou com a correlação de idéias distorcidas e confusas do mesmo.

Emílio Giardina, conclui que:

“A verdade, é que cada autor conserva uma própria individualidade que não se submete a uma tentativa de classificação nítida e definida, e que, muitas construções sobre princípios distributivos dos encargos públicos apresentam, variadamente combinadas, diversos motivos de indagação. Estes, isoladamente tomados, permitiriam sistematizar as suas indagações segundo determinados esquemas, mas considerados, como é necessário, no seu complexo e no seu contexto, impedem de efetuar tais cortes nítidos e de nos trabalhos singulares, ajuda a explicar a disparidade dos resultados aos quais chegam estudiosos que, todavia, derivam suas indagações dos mesmos postulados; bem como a substancial concordância de visão que se encontra entre sistemas, os quais, contudo, afiguram-se profundamente antiéticos pela imposição dos princípios ou métodos de investigação.” (Emílio Giardina, *Le Basi Teoriche del Principio della Capacità Contributiva*, Milano, 1961, p/10).

Não obstante toda a polêmica criada em torno da locução “capacidade contributiva”, o

certo é que o sistema constitucional brasileiro assegurou, em seu texto, o aludido princípio, juridicizando-o.

PRINCÍPIO DA TRIBUTAÇÃO SEGUNDO A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Em todos os tempos e lugares a consciência do povo aspira, em matéria de tributação, que seja ela a mais justa possível, como reflexo da justiça das leis em geral destinadas a preservar o bem-estar coletivo.

A generalidade e a uniformidade nos tributos são duas condições básicas para que se possa dizer que um tributo é justo.

As únicas exceções permitidas são aquelas relacionadas com a ausência de capacidade contributiva e o estabelecimento de certas imunidades, afastadas, entretanto, da distorcida ideia de regalia, uma vez que devem buscar o direito de igualdade, admitido no sentido de preservar uma paridade de direitos, numa correspondente paridade de condições.

J. A. Lima Gonçalves, em sua obra "Isonomia na Norma Tributária", pag. 56/57, ao comentar sobre a relação entre o princípio da isonomia e a capacidade contributiva, assim colocou a matéria:

"Alberto Xavier afirma e reafirma que o princípio da igualdade tem duas formulações, a saber: a formulação negativa e a formulação positiva.

A formulação negativa ou conteúdo negativo do princípio da igualdade vem expressa pela necessária generalidade das regras, ao passo que a formulação positiva ou conteúdo positivo da regra da Isonomia consiste na observância da capacidade contributiva."

De fato, embora o princípio da capacidade contributiva seja, via de regra relacionado ao da **Igualdade**, ele tem como fundamento a justiça fiscal. Por assim ser, o próprio princípio da **Isonomia**, baseia-se fundamentalmente, na justiça fiscal.

Tratar igualmente os iguais ou desigualmente os desiguais na direta proporção da desigualdade não é meritório. Assim, se alguém tratar injustamente uma pessoa, não é correto que, em nome da igualdade, trate do mesmo modo outra pessoa que se encontre em idêntica situação.

Assim, para que o princípio da isonomia seja corretamente aplicado, é necessário que além de isonômico seja justo.

Outro não pode ser o entendimento, que em sua essência emana do comando constitucional extraído do artigo 5º, o qual preconiza uma isonomia genérica, bem como da norma contida no inciso II do art. 150, que dispõe sobre a isonomia tributária.

Ficam, pois enfatizados os comandos proibitivos de tratar desigualmente os iguais, sem, no entanto mandar expressamente que o legislador trate desigualmente os desiguais, conclusão correta, mas a que não se chega por meio de mera interpretação literal dos textos emanados dos comandos legais acima indicados. E justamente este corolário, implícito na Constituição, do princípio da isonomia – **o dever de tratar desigualmente os desiguais** –, é o que maior relação guarda com o princípio da capacidade contributiva.

Neste diapasão cumpre transcrever a lição sobre a justiça distributiva de Aristóteles, segundo a qual:

"O justo, por conseguinte, deve ser ao mesmo tempo intermediário, igual e relativo

(isto é, para certas pessoas). E, como intermediário, deve encontrar-se entre certas coisas (as quais são, respectivamente, maiores e menores); como igual, envolve duas coisas; e, como justo, o é para certas pessoas. O justo, pois, envolve pelo menos quatro termos, porquanto duas são as pessoas para quem ele é de fato justo, e duas são as coisas em que se manifesta.

E a mesma igualdade se obterá entre as pessoas e entre as coisas envolvidas; pois a mesma relação que existe entre as segundas (as coisas envolvidas) também existe entre as primeiras. Se não são iguais, não receberão coisas iguais; mas isso é origem de disputas e queixas; ou quando iguais têm e recebem partes desiguais, ou quando desiguais recebem partes iguais. Isso, aliás, é evidente pelo fato de que as distribuições devem ser feitas “de acordo com o mérito”; “pois todos admitem que a distribuição justa deve concordar com o mérito num sentido qualquer, se bem que nem todos especificuem a mesma espécie de mérito, mas os democratas o identificam com a condição de homem livre, os partidários da oligarquia com a riqueza (ou a nobreza de nascimento), e os partidários da aristocracia com a excelência.”

O regime jurídico dos impostos obriga o ente político competente para instituí-los a observar a regra da capacidade contributiva. Tal exigência, na Constituição de 1998, está disposta, expressamente, no art. 145, § 1º, o que nos leva a assegurar que a regra da capacidade contributiva tem um conteúdo jurídico mínimo, expresso e delimitado pela própria Constituição, remetendo-se, para ela, seu conteúdo, sentido e alcance.

Logo, a justiça tributária consiste em tomar de cada um segundo o seu mérito, aí considerado como sendo aptidão para contribuir para

o erário, que é justamente a capacidade contributiva.

Não obstante todos estes aspectos considerados, há autores que negam qualquer conteúdo jurídico à regra da capacidade contributiva, por entender que seu estudo deve ser conduzido pela Ciência Econômica.

Aliado a este entendimento, existe a corrente doutrinária que vê essa regra constitucional de natureza meramente programática, vazia de juridicidade; mera regra de conduta desprovida de qualquer comando coercitivo.

Outros, entretanto, veem tal regra como uma típica regra jurídica, que vincula o legislador ordinário, cuja desobediência provoca a inconstitucionalidade da lei tributária.

Por fim, o princípio da tributação segundo a capacidade contributiva deve ser entendido como aquele pelo qual cada pessoa deve contribuir para as despesas da coletividade de acordo com sua aptidão econômica, originando-se do ideal de justiça distributiva.

Como corolário do princípio da capacidade contributiva, o imposto deve, para ser compreendido, resultar de uma concepção mais verdadeira e mais ampla dos laços que unem o indivíduo ao Estado.

O dever de contribuir para a solução das necessidades coletivas, a cargo do Estado, nada mais é que uma lógica consequência de o caráter social do homem viver em sociedade, que lhe impõe, também, concorrer com os meios sem os quais resultaria impossível à autoridade constituída realizar a própria missão em vantagem do bem de todos.

Com efeito, a evolução da sociedade e o desenvolvimento sempre crescente das atividades estatais em prol do bem comum fazem com

que as contribuições oriundas do patrimônio de terceiros passassem a assumir cada vez mais importância nos orçamentos públicos, especialmente aqueles que objetivam o melhor atendimento das necessidades essenciais à própria vida do Estado.

Paulo Hugon, em sua obra clássica o IMPOSTO, ed. de 1945, às fls. 18, com muita clareza deixa transparecer a ideia predominante à época:

“Como escreveu muito acertadamente Seligman, em sua forma ideal, o Estado deve ser assimilado, não a uma sociedade por ações, mas a uma família.

E, como uma família, a participação nos gastos não decorre do lucro obtido por cada membro da vida comum, mas, sobretudo de uma obrigação moral resultante da capacidade que possui o indivíduo de contribuir para os encargos de sua coletividade.

Vemos, pois, que a explicação da natureza do imposto evoluiu profundamente, passando da teoria do lucro – concepção legal do imposto, baseada no interesse particular –, para a teoria moderna da capacidade contributiva – concepção moral do imposto baseada no interesse social.”

ASPECTOS OBJETIVOS E SUBJETIVOS. PESSOALIDADE

Alguns autores distinguem os aspectos da capacidade econômica do ponto de vista objetivo e subjetivo.

No sistema tributário nacional, os indícios de riqueza determinam, em tese, o conteúdo da capacidade econômica objetiva, admitindo-se que esta, de forma absoluta, constitui-se no pressuposto ou fundamento jurídico do impos-

to e na diretriz para a eleição das hipóteses de incidência de impostos.

A capacidade contributiva relativa ou subjetiva, que estabelece os critérios de graduação do imposto e os limites à tributação, desperta maior interesse ao estudioso da matéria, isto porque em nosso texto constitucional apenas a União, no exercício de sua competência residual, pode criar imposto novo, possuindo no sentido objetivo absoluto, fundamento jurídico autoaplicável e de conteúdo amplamente determinado no texto constitucional.

Do ponto de vista objetivo, a capacidade econômica somente é apurada, após a dedução dos gastos relativos à aquisição, produção, exploração e manutenção da renda e do patrimônio, daí a afirmativa de que tal princípio obriga o legislador ordinário a autorizar tais despesas e gastos destinados ao exercício do trabalho, da ocupação profissional como fonte dos rendimentos.

Sobre esta matéria merece destaque a decisão proferida no Mandado de Segurança impetrado pela OAB, na Justiça Federal de Brasília:

“A ordem dos Advogados do Brasil (...) impetrou Mandado de Segurança Coletivo (...) contra ato do Sr. Diretor do Departamento da Receita Federal, que, baseando-se na Lei 7.713, de 22/12/88, elimina a quase totalidade das deduções dos contribuintes advogados, que traduzem despesas necessárias nos termos do manual para preenchimento da declaração de ajuste”, relativo aos rendimentos do exercício (*rectius* ano-base) de 1989. (...) a impetrante alega, em síntese, que o tratamento fiscal, adotado pela autoridade impetrada, viola os princípios constitucionais da igualdade entre contribuintes (C F, art. 150, II), da personalidade do tributo e

da capacidade econômica contributiva (C.F., art. 145, § 1º) (...).

“Com vistas (...) defiro o pedido de Medida Liminar, para assegurar a todos os advogados (...) o direito de deduzir na declaração de rendimentos do exercício (*rectius* ano-base) de 1989, todas as despesas, devidamente comprovadas e realizadas para aferi-los, incluindo-se salários, contribuições previdenciárias de empregados, aluguel, condomínio e material de escritório nos termos e fundamentos relevantes da peça inicial.”

A Fazenda Nacional, inconformada, requereu à Presidência do Tribunal *ad quem* a suspensão da ordem, mas viu seu pleito declarado prejudicado devido às razões processuais e fáticas após o seguinte parecer do Ministério Público Federal:

“... às fls. 50/52, o duto órgão ministerial (...) opinou: “Pedido de Suspensão de Liminar concedido em Mandado de Segurança para assegurar aos advogados a dedução de despesas efetuadas para o exercício da profissão. Ausência de lesão à ordem tributária em razão de que o novo sistema da Lei 7.713, pela sua generalidade não autorizando a dedução de despesas para o auferimento de renda, nivela os contribuintes o que afronta o princípio da isonomia.”

Do ponto de vista subjetivo, a capacidade econômica somente se inicia após a dedução das despesas necessárias para a manutenção de uma existência digna para o contribuinte e sua família. Ela corresponde a um conceito de renda ou patrimônio líquido pessoal, livremente disponível para o consumo e, por consequência, para o pagamento do tributo.

Só assim estaria atendido o princípio de Capacidade Contributiva, suporte de vários ou-

tros, tais como os da **Razoabilidade, Proporcionalidade, Pessoaalidade, Igualdade e Proibição do Confisco** assegurados no texto constitucional, sobretudo nos arts. 145, parágrafo 1º, 150, II e IV.

Queremos ressaltar, ainda, que a **Pessoaalidade** sempre que possível, a que se refere o art. 145, parágrafo 1º, não é discricionária para o legislador, pelo contrário, o advérbio “sempre” reforça a imperatividade no sentido de que, apenas quando for impossível, poderá deixar o legislador de considerar a pessoaalidade para graduar os impostos de acordo com a capacidade econômica subjetiva do contribuinte.

FATO IMPONÍVEL. CONTEÚDO E HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA

Outro aspecto relevante diz respeito ao conteúdo de fato imponível posto na hipótese de incidência dos impostos.

No dizer de FERREIRO LAPATZA in “**Curso de Derecho Financiero Espanhol**”, (7. ed., 1971, pág. 443):

“Podemos dizer, portanto, que a renda, o patrimônio ou simplesmente a riqueza do contribuinte é o objetivo do tributo.”

“O fato imponível há de revelar geralmente certa capacidade econômica.”

Assegura ainda que:

“..o sistema tributário – enquanto o tributo continua sendo basicamente fonte de ingresso – deve responder fundamentalmente ao princípio da capacidade contributiva” (pág. 451).

Escreveu Amílcar Falcão, sobre o fato gerador:

“Uma peculiaridade, entretanto, possui esse fato juridicamente relevante para o Direito Tributário: constituir um critério, um índice ou um indício para a aferição da capacidade econômica ou contributiva dos sujeitos aos quais se atribui. Por outras palavras, em sua essência, substância ou consistência, é o fato gerador um fato econômico, ao qual o Direito empresta relevo jurídico.” (Fato Gerador da Obrigação Tributária, 4. ed., Ed. Rev. dos Tribunais, 1977, pág. 64).

E continuou o Mestre, às fls. 69:

“Na alusão, pois, a atos, fatos, ou circunstâncias para a definição do fato gerador, tem a lei tributária em vista surpreender os indícios da capacidade contributiva que, assim, sob a forma jurídica considerada, se denuncia” (Op. cit. pág. 69).

EFICÁCIA DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Embora vista por alguns como norma de eficácia restrita, não se pode desconhecer que a norma constitucional que jurisdicizou tal princípio, tem eficácia exclusiva perante o legislador ordinário, sob pena de ver reconhecida a inconstitucionalidade da lei.

Tal princípio, face sua colocação constitucional, vincula o legislador ordinário, de sorte a não poder modificar seus conceitos para criar cargas tributárias, aspecto este revelador de sua eficácia na conformação do próprio sistema tributário.

Alberto Xavier, em sua obra “Manual de Direito Fiscal”, (Lisboa, 196, pág. 108), assegura que:

“Este (o legislador) encontra-se limitado na sua faculdade de seleção, pela exigência de que a situação da vida a integrar na previ-

são da norma seja reveladora de capacidade contributiva, isto é, de capacidade econômica, de riqueza cuja expressão, sob qualquer forma, se pretende submeter o tributo.”

Por outro lado, outro corolário do alcance da eficácia da norma, está em que na escolha dos fatos signos presuntivos de renda ou capital, o legislador ordinário está obrigado a escolher fatos que sejam presuntivos de uma renda ou capital acima do mínimo indispensável.

Definitivamente, o princípio constitucional – segundo o qual a força econômica deve constituir o conteúdo fundamental da capacidade contributiva – implica que só aqueles fatos da vida social que sejam indícios de capacidade econômica possam ser assumidos pelas leis tributárias singulares como pressupostos do nascimento de suas obrigações, não obstante tenha, certas vezes, que criar isenções tributárias simultaneamente.

Registre-se, ainda, como condão da eficácia de tal princípio, que o legislador ordinário, em determinadas hipóteses de incidência de tributos, a variar a alíquota e o ritmo de sua progressividade tomando por base a maior ou menor riqueza presumível do contribuinte.

E por fim, em se tratando de eficácia do suprarreferido princípio, sempre que for utilizado o substituto legal tributário, o legislador está juridicamente obrigado a criar, simultaneamente, a repercussão jurídica do tributo sobre o substituído, outorgando ao substituto o direito de reembolso ou retenção do valor do tributo, perante o substituído.

Assim, diante de todas estas considerações, devidamente reconhecidas pela doutrina pátria, no Brasil de hoje, como no mundo civilizado, já não se pode mais sustentar a frágil afirmativa de que o preceito do art. 145, parágrafo 1º, é meramente retórico.

O princípio da capacidade econômica ou contributiva, como informador dos impostos, é norma imperativa plenamente eficaz, obrigatória e insuperável. Dada sua natureza constitucional, implica tornar nula (e, pois, inaplicável) toda lei que, descrevendo hipótese de incidência, não refira fatos com conteúdo econômico efetivo, real, comprovado e substancialmente consistente.

CONCLUSÃO

Após estes registros, podemos afirmar que há compatibilidade entre a capacidade contributiva e o crescimento econômico, em função de que os princípios morais, jurídicos e políticos, inerentes à tributação pessoal medida pela capacidade contributiva, não encontram incompatibilidade por parte dos preceitos dos economistas, nem estes justificam a desigualdade econômica entre os indivíduos com base indispensável da prosperidade social.

Todavia, não poderiam deixar de registrar que, ao lado do convencimento até certo ponto, otimista, aqui consignado, vivenciamos hoje uma peculiar situação, onde a população brasileira enfrenta problemas a serem efetivados, onde seus valores básicos – liberdades públicas, igualdade substantiva e afirmações dos interesses – colidem com os imperativos categóricos da transnacionalização dos mercados, com a ênfase na produtividade, na competitividade e na liberdade de circulação de capitais.

Pode-se afirmar, até, que a competitividade produtiva revela-se potencialmente incompatível com os princípios básicos da convivência social.

Esta reflexão busca provocar uma discussão quanto à necessidade de uma profunda redistribuição da carga tributária entre os diferentes segmentos da sociedade e, do outro lado, a escassez de recursos financeiros que possibil-

tem o enfrentamento da dura realidade socioeconômica brasileira, que pelas graves distorções e desequilíbrios, representam grave ameaça à estabilidade política.

O excesso da tributação sobre o consumo traz efeitos nocivos que legitimamente a sociedade contesta. Essa disfunção é característica da tributação indireta, onde o contribuinte de fato – indireto – arca com o ônus tributário, independentemente de sua capacidade contributiva, relegada silenciosa e acintosamente a segundo plano, levando, com isso a um efeito regressivo, que leva a uma contribuição equivalente de partes desiguais – quem pode menos e quem é capaz de contribuir com mais.

Urge, pois, uma reforma que revise a estrutura de impostos e, ao mesmo tempo, torne mais justa a distribuição de rendas, preservando-se os princípios constitucionais, norteadores, sobretudo o princípio da capacidade contributiva, relacionado diretamente com a preconizada justiça tributária, originária do ideal de justiça distributiva.

BIBLIOGRAFIA

ARISTÓTELES. *Ética A Nicômaco*. São Paulo: Nova Cultural, 1987. Tradução de Leonel Vallandro e Gerd Bornheim, da versão Inglesa de W. D. Ross.

ATALIBA, Geraldo. *Capacidade Contributiva - Contribuição Sobre Resultado Negativo ou Fictício*. Revista Jurídica de Osasco.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais Ao Poder De Tributar*. 7. ed. rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10. São Paulo: Saraiva, 2001.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Notas de Atualização ao Direito Tributário Brasileiro de Aliomar Baleeiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

DINIZ, Maria Helena. *Norma Constitucional e seus Efeitos*. São Paulo: Saraiva, 1989.

FALCÃO, Amilcar. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977.

GONÇALVES, J. A. Lima. *Isonomia da Norma Tributária*. São Paulo: Malheiros, 1993.

HUGON, Paul. *O Imposto. Teoria Moderna e Principais Sistemas*. São Paulo: Renascença S.A, 1945.

KLAUS, Tipke e DOUGLAS, Yamashita. *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.

LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Curso de Derecho Financiero Espanhol*. 7. ed. Madrid: Marcial Pons, 1971.

MACHADO, Hugo de Britto. *Temas de Direito Tributário*. São Paulo: RT, 1993.

_____. *Curso de Direito Tributário*. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coordenador). *Capacidade Contributiva*. Caderno de Pesquisas Tributárias. Centro de Estudos de Extensão Universitária. Vol. 14. São Paulo: Resenha Tributária, 1989.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1993.

MELLO, Gustavo Miguez. *Capacidade Contributiva: A importância, o conceito, a finalidade da norma constitucional que a ela se re-*

fer e Aplicações desta a Casos Concretos. O Cabimento da Apreciação Judicial da Capacidade Contributiva. In Ives Gandra Martins (Coordenador). *Capacidade Contributiva*. São Paulo: Resenha Tributária, 1989.

OLIVEIRA, José Domingues de. *Direito Tributário. Capacidade Contributiva*. 2. Ed. Rio De Janeiro: Renovar, 1999.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Imposto de Renda e Capacidade Contributiva*. Caderno de Direito Tributário.

REIS, Elcio Fonseca. *Federalismo Fiscal*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2000.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. *Justiça e Capacidade Contributiva; A Questão dos Impostos Reais*. Revista Dialética de Direito Tributário nº 53.

XAVIER, Alberto. *Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Resenha Tributária, 1977.

A inscrição de imposições pecuniárias aplicadas pelo Tribunal de Contas dos Municípios na Dívida Ativa e a disciplina dos juros e correção monetária

Pedro Leonardo Summers Caymmi

Professor Assistente de Direito Financeiro e Tributário da Faculdade de Direito da UFBA. Mestre em Direito Público (UFBA). Procurador do Município do Salvador.

PALAVRAS-CHAVE:

Direito Financeiro - Dívida Ativa – Tribunal de Contas – Multas – Correção Monetária e Juros

SUMÁRIO

01. INTRODUÇÃO.
02. TRIBUNAL DE CONTAS DOS MUNICÍPIOS.
 - 02.1. Função dos tribunais de contas.
 - 02.2. Natureza jurídica dos tribunais de contas.
 - 02.3. O Tribunal de Contas dos Municípios.
03. APLICAÇÃO DE IMPOSIÇÕES PECUNIÁRIAS PELOS TRIBUNAIS DE CONTAS DOS MUNICÍPIOS.
 - 03.1. Poderes do Tribunal de Contas.
 - 03.2. Aplicação de imposições pecuniárias.
 - 03.3. Exequibilidade da decisão do Tribunal de Contas.
04. INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA.
 - 04.1. Necessidade e utilidade da inscrição.
 - 04.2. Regime jurídico do crédito inscrito em dívida ativa.
05. DISCIPLINA JURÍDICA DOS ATOS DO TRIBUNAL DE CONTAS.
06. CONCLUSÃO.

01. INTRODUÇÃO

O presente estudo é derivado da resposta a uma consulta, formulada pela Coordenação da Dívida Ativa do Município do Salvador, solicitando orientação sobre como proceder no cálculo de atualização monetária e juros sobre os créditos municipais constituídos por atos do Tribunal de Contas dos Municípios, existindo dúvida quanto à identificação e aplicação de uma legislação específica ou obediência ao regime padrão dos créditos municipais em geral.

Exatamente por este motivo, não obstante alcance conclusões e realize análises aplicáveis à realidade de qualquer Tribunal de Contas ou ente público, a construção dos argumentos é feita tendo em mente o Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia, com diversas referências à sua legislação própria e atos normativos.

Inicialmente, se formulam conceitos básicos sobre os Tribunais de Contas, sua função e natureza, ressaltando ainda a peculiar situação

das Cortes de Contas municipais. Na sequência, é abordada a aplicação de imposições pecuniárias pelos Tribunais de Contas, bem como a titularidade para proceder à sua cobrança judicial. Analisa-se, então, a necessidade ou não de sua inscrição em dívida ativa, e, sendo esta realizada, qual a legislação de definição dos juros e índice de atualização monetária aplicáveis a estes créditos públicos.

02. TRIBUNAL DE CONTAS DOS MUNICÍPIOS

02.1. FUNÇÃO DOS TRIBUNAIS DE CONTAS

O tribunal de contas é uma instituição, normalmente sob a forma jurídica de órgão público, que tem “a finalidade de fiscalizar as contas que afetam o erário público”¹, como ensinava **Alberto Deodato**. Ruy Barbosa foi o principal responsável por sua implantação no Brasil, inicialmente pelo decreto 966-A, editado em 7 de novembro de 1890 pelo governo republicano provisório, ao que se seguiu sua previsão no Texto Constitucional de 1891, que, em seu artigo 89, prescrevia que “é instituído o Tribunal de Contas para liquidar as contas da Receita e Despesa e verificar sua legalidade, antes de serem prestadas ao Congresso”².

Trata-se de instituição, portanto, voltada à atividade de controle do gestor de coisa pública e de proteção aos recursos e patrimônio do Estado, funções essenciais em uma República democrática de Direito. **Carlos Ayres Britto** aponta, neste sentido, que “numa República, impõe-se responsabilidade jurídica pessoal a todo aquele que tenha por competência (e consequente dever) cuidar de tudo que é de todos, assim do prisma da decisão como do prisma da gestão”, sendo que “tal responsabilidade implica o compromisso da melhor decisão e da melhor administração possíveis”; por isso, é necessário um aparato institucional de controle da função pú-

blica, e “participando desse aparato como *peça-chave*, os Tribunais de Contas se assumem como órgãos impeditivos do desgoverno e da *desadministração*”³.

É interessante refletir que de nada adiantariam regras e princípios jurídicos, os mais rigorosos imagináveis, estabelecendo padrões e limites ao gestor, se não ocorresse o acompanhamento e aferição da regularidade dos seus atos de gestão por outro sujeito, inclusive com a possibilidade de aplicação de medidas cogentes de correção e consequências, até mesmo punitivas, pelos desvios verificados. É aqui que entra o papel dos tribunais ou cortes, como são chamadas em alguns países, de contas; o direito, como objeto cultural, é fenômeno humano, composto de sentido e significado, e só pode existir, e ter efetividade, pela atuação do homem.

A função dos tribunais de contas, deste modo, é assim sintetizada por **Aliomar Baleeiro**:

Nesse esquema, o Tribunal de Contas, no Brasil, é o órgão que se manifesta, não só no interesse da moralidade administrativa, mas também no da preservação dos objetivos pretendidos pelo Congresso quando autorizou receitas e despesas. Ele controle os pagamentos do Executivo, pode impedi-los, se não forem autorizados, e dá parecer sobre o conjunto e o detalhe da exe-

¹ DEODATO, Alberto. **Manual de Ciência das Finanças**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1949, p. 240.

² O sentido do dispositivo é complementado pelo parágrafo primeiro do artigo 34 da CF-1891, pelo qual competia privativamente ao Congresso Nacional “orçar a receita, fixar a despesa federal anualmente e tomar as contas da receita e despesa de cada exercício financeiro” (*apud* BALEIRO, Aliomar. **Constituições Brasileiras: 1891**. Brasília: Senado Federal e Ministério da Ciência e Tecnologia, Centro de Estudos Estratégicos, 1999, pp. 83; 102).

³ BRITTO, Carlos Ayres. **O regime constitucional dos Tribunais de Contas**. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 184.

cução. Vela para que o Presidente e os Ministros só gastem para os fins específicos do orçamento e dentro dos limites que o Congresso traça a cada um desses fins. De nada valeria a competência do Poder Legislativo para aceitar ou rejeitar o programa de governo, autorizar ou vedar receitas e despesas, se não tivesse meios e órgãos técnicos de fiscalização da execução orçamentária⁴.

02.2. NATUREZA JURÍDICA DOS TRIBUNAIS DE CONTAS

A Constituição Federal de 1988 (CF-88), ao tratar dos tribunais de contas, mais especificamente do Tribunal de Contas da União, o qualifica, em seu artigo 71, como órgão auxiliar do Congresso Nacional no exercício do controle externo da Administração Pública, sendo que o artigo 70 fixa de modo expresso que o titular da fiscalização contábil, orçamentária e financeira é o Poder Legislativo. É por isso que, classicamente, os tribunais de contas no Brasil são identificados como órgãos integrantes do Legislativo, inclusive com a identificação das dotações orçamentárias e despesas para o seu funcionamento dentro da classificação institucional “Poder Legislativo”, na especificação “Tribunal de Contas”, e, de acordo com a classificação funcional, dentro da função pública legislativa (01), na subfunção controle externo (032)⁵.

Não obstante esta clara vinculação dos Tribunais de Contas ao Poder Legislativo, é inegável que tais instituições possuem uma ampla autonomia de organização e funcionamento. Possuem, por exemplo, os Ministros que integram o Tribunal de Contas da União (TCU) as mesmas garantias, prerrogativas, impedimentos, vencimentos e vantagens dos Ministros do Superior Tribunal de Justiça (parágrafo terceiro do artigo 73 da CF-88), enquanto os auditores do TCU possuem as mesmas garantias e impedimentos de juiz de Tribunal Regional Federal (pa-

rágrafo quarto do artigo 73 da CF-88). Já os Conselheiros dos Tribunais de Contas dos Estados e Municípios, pelo princípio da simetria, prescrito pelo artigo 75 da CF-88, são equiparados aos Desembargadores dos Tribunais de Justiça. Sendo ainda equiparados os Tribunais de Contas aos Tribunais integrantes do Poder Judiciário, possuem, por analogia, autonomia orçamentária (artigo 99 da CF-88), administrativa e para fixação dos subsídios e/ou vencimentos dos seus membros e servidores (artigo 96 da CF-88). Neste sentido, decisão recente do Supremo Tribunal Federal, assim emendada:

Ação direta de inconstitucionalidade. Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil (CFOAB). Lei estadual (TO) nº 2.351, de 11 de maio de 2010. Inconstitucionalidade formal. Vício de iniciativa. Violação às prerrogativas da autonomia e do autogoverno dos Tribunais de Contas. 1. Inconstitucionalidade formal da Lei estadual, de origem parlamentar, que altera e revoga diversos dispositivos da Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado do Tocantins. A Lei estadual nº 2.351/2010 dispôs sobre forma de atuação, competências, garantias, deveres e organização do Tribunal de Contas estadual. 2. Conforme reconhecido pela Constituição de 1988 e por esta Suprema Corte, gozam as Cortes de Contas do país das prerrogativas da autonomia e do autogoverno, o que inclui, essencialmente, a iniciativa reservada para instaurar processo legislativo que pretenda alterar sua organização e seu funcionamento, como resulta da interpretação sistemática dos artigos 73, 75 e 96, II, “d”, da Constituição Federal (cf. ADI 1.994/ES, Relator

⁴ BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à Ciência das Finanças**. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 445.

⁵ *Apud* JUND, Sérgio. **AFO: Administração Financeira e Orçamentária**. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007, pp. 218-228.

o Ministro Eros Grau, DJ de 8/9/06; ADI nº 789/DF, Relator o Ministro Celso de Mello, DJ de 19/12/94). 3. Deferido o pedido de medida cautelar, para suspender a eficácia da Lei nº 2.351, de 11 de maio de 2010, do Estado do Tocantins, com efeitos *ex tunc*⁶.

Além disso, em diversas ocasiões, como prescrito pelo inciso II do artigo 71 da CF-88, compete diretamente ao tribunal de contas o exercício do controle externo, com o julgamento das contas dos administradores e demais responsáveis em geral por dinheiros, bens e valores públicos, com a exceção apenas da hipótese prevista no inciso I deste mesmo artigo 71, referente à prestação das contas anuais do Chefe do Poder Executivo⁷.

É por isso que hoje já existem posicionamentos doutrinários expressando a necessidade de se reconhecer um papel e uma posição absolutamente próprios aos tribunais de contas. O Ministro do Supremo Tribunal Federal **Carlos Ayres Britto** defende, em artigo sobre o tema, um tratamento análogo ao que é conferido ao Ministério Público, reconhecendo aos Tribunais de Contas independência do Poder Legislativo, já que “Poder Legislativo e Tribunal de Contas são instituições que estão *no mesmo barco*, em tema de controle externo, mas sob garantia de independência e imposição de harmonia recíproca”, sendo independentes “pelo desfrute de competências constitucionais que não se confundem”, e harmônicos “pelo fim comum de atuação no campo do controle externo”⁸.

Independente da solução desta questão, ou seja, sendo o Tribunal de Contas órgão vinculado ao Poder Legislativo ou plenamente autônomo, trata-se de instituição dotada de amplas prerrogativas, garantias e poderes, que o dotam de os instrumentos necessários ao exercício do controle da Administração Pública.

02.3. O TRIBUNAL DE CONTAS DOS MUNICÍPIOS

O sistema constitucional brasileiro, ao estabelecer a estrutura jurídica fundamental da federação, prevê a existência de quatro tipos de tribunais de contas, definidos em função do ente federado que titulariza os bens, valores e patrimônio objeto de fiscalização e controle. Tem-se inicialmente o Tribunal de Contas da União (TCU), indicado nos artigos 71 e 73 da CF-88, atrelado ao Governo Federal, e, quanto aos Estados, os Tribunais de Contas dos Estados (TCE), previstos no artigo 75 da CF-88.

Relativamente ao controle externo dos bens, valores e patrimônio dos municípios, a CF-88 prevê três possibilidades, conforme o parágrafo primeiro do seu artigo 31:

- (a) Atuação do próprio TCE em relação aos municípios que integram aquela Unidade da Federação, em conjunto com o Poder Legislativo de cada município;
- (b) Existência de um Tribunal de Contas do Município, ou seja, órgão municipal vinculado à respectiva Câmara de Vereadores, que atua exclusivamente no controle externo daquele ente federado (essa hipótese só existe nos municípios

⁶ Supremo Tribunal Federal. ADI 4421-MC, Relator Ministro DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 6/10/2010, PROCESSO ELETRÔNICO, DJe-036, divulgação em 22-2-2011 e publicação em 23-2-2011.

⁷ A polêmica quanto à previsão do artigo 56 da Lei Complementar 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), que fala na prestação conjunta de contas pelos chefes do Executivo, Legislativo, Judiciário e Ministério Público, a ser apreciada pelo Poder Legislativo com parecer prévio do Tribunal de Contas, por fugir ao objeto do presente trabalho, não será aqui abordada em profundidade, embora caiba registrar que parece inequívoca sua incompatibilidade com o Texto Constitucional vigente.

⁸ BRITTO, Carlos Ayres. **O regime constitucional dos Tribunais de Contas**. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas. São Paulo: Saraiva, 2008, pp. 177-178.

de São Paulo e Rio de Janeiro, sendo vedada, pelo parágrafo quarto do artigo 31 da CF-88, a criação de novos tribunais de contas municipais);

- (c) Existência de um Tribunal de Contas dos Municípios (TCM), órgão estadual que atua no controle externo de todos os municípios integrantes daquela Unidade da Federação, ficando o TCE, na hipótese de criação do TCM, responsável apenas pelo controle externo do respectivo Estado.

O TCM, como informa **Valdecir Pascoal**, existe hoje nos Estados do Ceará, Goiás, Pará e Bahia, onde “existem dois Tribunais de Contas na estrutura administrativa do Estado: o TCE, que fiscaliza a aplicação dos recursos estaduais, e o TCM, que fiscaliza os recursos dos Municípios”⁹.

Tratando especificamente do caso da Bahia, o Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia (TCM-BA), criado, portanto, de acordo com a previsão constitucional do parágrafo primeiro do artigo 31 e do artigo 75 da CF-88¹⁰, é organizado pela Lei Complementar estadual 06/1991, atuando no controle externo de todos os municípios baianos. Nessa atividade, exerce competência e poderes típicos de Tribunais de Contas, inclusive, como a seguir exposto, a imposição de multas e obrigações de ressarcimento àqueles que tenham praticado alguma irregularidade com bens, valores ou patrimônio dos municípios.

03. APLICAÇÃO DE IMPOSIÇÕES PECUNIÁRIAS PELOS TRIBUNAIS DE CONTAS DOS MUNICÍPIOS

03.1. PODERES DO TRIBUNAL DE CONTAS

O exercício do controle externo pressupõe que seja o Tribunal de Contas dotado de garan-

tias e poderes que tornem efetiva a fiscalização e aferição de regularidade, bem como mecanismos de correção e punição das eventuais falhas na gestão da coisa pública. Além das garantias e da autonomia acima expostas, a CF-88 outorga aos tribunais de contas uma série de poderes que visam possibilitar o exercício da função pública de controle externo.

Deste modo, os tribunais de contas, ainda que se tratem de órgãos administrativos não dotados de jurisdição, podem realizar, em sua atividade, controle de constitucionalidade de leis, atos e contratos administrativos, conforme a súmula 347 do Supremo Tribunal Federal¹¹. Podem ainda ordenar a suspensão de atos administrativos irregulares (incisos IX e X do artigo 71 da CF-88) e provocar o Poder Legislativo para que suspenda a execução de contratos administrativos (parágrafo primeiro do artigo 71 da CF-88).

Além desses poderes, os Tribunais de Contas, ao verificarem a prática de algum ato que tenha ocasionado lesão ao erário, podem impor ao responsável sanções diversas, dentre elas “multa proporcional ao dano causado ao erário”, conforme o inciso VIII do artigo 71 da CF-88. Essas penalidades, especialmente as de natureza pecuniária, como acima exposto, constituem um instrumento de grande importância

⁹ PASCOAL, Valdecir. **Direito Financeiro e Controle Externo**. 5. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007, p. 123.

¹⁰ Art. 31. (...)

§ 1º - O controle externo da Câmara Municipal será exercido com o auxílio dos Tribunais de Contas dos Estados ou do Município ou dos Conselhos ou Tribunais de Contas dos Municípios, onde houver.
(...)

Art. 75. As normas estabelecidas nesta seção aplicam-se, no que couber, à organização, composição e fiscalização dos Tribunais de Contas dos Estados e do Distrito Federal, bem como dos Tribunais e Conselhos de Contas dos Municípios.

¹¹ O TRIBUNAL DE CONTAS, NO EXERCÍCIO DE SUAS ATRIBUIÇÕES, PODE APRECIAR A CONSTITUCIONALIDADE DAS LEIS E DOS ATOS DO PODER PÚBLICO.

para a efetividade do controle externo, coibindo a prática de atos de má gestão ou mesmo garantindo a recomposição do patrimônio público lesado. Sendo esse o principal ponto do presente estudo, é necessária uma análise mais detalhada de suas características.

03.2. APLICAÇÃO DE IMPOSIÇÕES PECUNIÁRIAS

A possibilidade de aplicação de imposições pecuniárias pelo Tribunal de Contas, como acima exposto, deriva do que consta do inciso VIII do artigo 71 da CF-88¹², aplicável, pelo princípio da simetria, aos Tribunais de Contas dos Municípios. Quanto ao TCM-BA, a já referida Lei Complementar estadual 06/1991 prescreve, no inciso XII do seu artigo primeiro, que cabe ao Tribunal “aplicar aos responsáveis, em caso de ilegalidade de despesa, irregularidade de contas ou descumprimento de suas decisões, as sanções previstas nesta lei”.

O artigo 43 da LCE 06/91, por sua vez, prevê, no caso de prestações de contas tidas por irregulares, a imposição “ao responsável do pagamento da dívida atualizada monetariamente, acrescida dos juros de mora devidos, podendo, ainda, aplicar-lhe a multa prevista no artigo 69 desta lei”, bem como que “não havendo débito, mas comprovada qualquer das ocorrências previstas no artigo 40, inciso III, alínea a, o Tribunal de Contas dos Municípios poderá aplicar ao responsável a multa prevista no artigo 71, inciso I, desta Lei”, disposições que também repetem o inciso VIII do artigo 71 da CF-88, que fala em “multa proporcional ao dano causado ao erário”.

É importante, neste ponto, fazer a distinção entre a imposição de multa pecuniária (penalidade) e o dever de ressarcimento aos cofres públicos (medida de recomposição da coisa pública lesada). Ensina **Francisco Eduardo Carrilho Chaves**: “importante frisar que a con-

denação em débito, que acarreta a obrigação de restituí-lo, não é sanção”, mas sim “recomposição do erário ou dos cofres de fundo ou entidade da administração indireta, decorrente de responsabilidade civil¹³”. Não possuem a multa e o dever de ressarcimento, deste modo, o mesmo fundamento legal ou necessariamente a mesma disciplina de cálculo de atualização monetária e juros, não obstante, para os efeitos do presente trabalho, sejam ambas imposições pecuniárias impostas pelo Tribunal de Contas.

Essas imposições pecuniárias derivadas de atos administrativos praticados pelo Tribunal de Contas, ainda, podem ser pagas de modo espontâneo pelo responsável ou pode este se recusar ao cumprimento voluntário da obrigação. Existindo resistência, e tendo a imposição pecuniária por objeto prestações de dar quantia em dinheiro, que exigem a submissão do comportamento do devedor à vontade do credor, pode se tornar necessária a cobrança forçada, inclusive na esfera judicial, o que nos leva ao ponto seguinte, relativo à exequibilidade da decisão do Tribunal de Contas.

03.3. EXEQUIBILIDADE DA DECISÃO DO TRIBUNAL DE CONTAS

Essas penalidades pecuniárias e ressarcimentos são dotadas de *exequibilidade*, ou seja, o ato de imposição constitui um título executi-

¹² Art. 71. O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete:

(...)

VIII - aplicar aos responsáveis, em caso de ilegalidade de despesa ou irregularidade de contas, as sanções previstas em lei, que estabelecerá, entre outras cominações, multa proporcional ao dano causado ao erário;

(...)

¹³ CHAVES, Francisco Eduardo Carrilho. **Controle externo da gestão pública**. Niterói: Impetus, 2007, p. 283.

¹⁴ § 3º - As decisões do Tribunal de que resulte imputação de débito ou multa terão eficácia de título executivo.

vo, na forma do parágrafo terceiro do artigo 71 da CF-88¹⁴, e, no caso específico do TCM-BA, do artigo segundo da LCE 06/91¹⁵. Isto significa, como lembra **Chaves**, que “a decisão do tribunal de contas que imputa débito ou multa ao responsável equivale à decisão de mérito no juízo de conhecimento, ou seja, a cognição de mérito é feita pelo TC (competência pela matéria, definida na Constituição)¹⁶”. Daí se falar em força executiva ou eficácia executiva abstrata¹⁷ da decisão do tribunal de contas, que, por si só, constitui título executivo.

Nestes termos, não paga a imposição pecuniária de modo espontâneo, deve a mesma ser objeto de cobrança em juízo por processo de execução de título extrajudicial. Surge aqui, ao se tratar dos Tribunais de Contas dos Municípios, a questão de quem teria legitimidade para executar tais créditos, se o próprio Tribunal de Contas vinculado ao Estado, se diretamente o Estado Federado ou se o Município objeto do controle externo.

Régis de Oliveira, sintetizando o problema, leciona que “descabe, no entanto, ao Tribunal executar suas decisões, seja diretamente, seja através do Ministério Público que perante ele atua¹⁸”. Neste sentido, aliás, o artigo 49 da LCE 06/1991, em relação ao TCM-BA, prescreve que “expirado o prazo estabelecido para quitação do débito sem manifestação do responsável, o Tribunal de Contas dos Municípios poderá autorizar a cobrança judicial da dívida por intermédio do órgão municipal correspondente”.

Não poderia ser diferente a previsão legal, pois, ainda que o TCM-BA seja órgão estadual, o patrimônio público tutelado é da Fazenda Pública Municipal, e essa é que tem titularidade para arrecadar os ressarcimentos e multas que lhe são devidos em função de atos de má gestão dos quais foi vítima. A multa ou o ressarcimento aplicados pelo Tribunal de Contas dos

Municípios, portanto, são de titularidade do Município fiscalizado, ainda que o ato de imposição seja praticado por órgão autônomo estadual. Possui o Superior Tribunal de Justiça decisões nesse sentido, afirmando que “o Estado não detém legitimidade ativa para a cobrança de multa imposta pelo Tribunal de Contas a servidor municipal, em razão de inobservância às normas de administração financeira e orçamentária, porquanto os valores recolhidos devem se destinar aos cofres do respectivo Município”, completando:

O controle externo da Câmara Municipal exercido com o auxílio dos Tribunais de Contas dos Estados, quando inexistentes os Conselhos ou Tribunais de Contas Municipais (CF, art. 31, § 1º) e suas decisões que resultem em imputação de débito e multa tenham eficácia de título executivo (CF, art. 71, § 3º, II), não legitimam o ressarcimento de verba pública municipal (remuneração de ex-vereador) para competência fiscal do Estado-membro, diante de decisão proferida pelo seu Tribunal de Contas, sem afrontar, de forma imediata, às condições da ação executiva (art. 1º da LEF e art. 3º do CPC) e, mediata, os princípios da auto-

¹⁵ Art. 2º - As decisões do Tribunal de Contas dos Municípios de que resulte imputação de débito ou multa terão eficácia de título executivo.

¹⁶ CHAVES, Francisco Eduardo Carrilho. **Controle externo da gestão pública**. Niterói: Impetus, 2007, p. 57.

¹⁷ A expressão “eficácia executiva abstrata” se refere ao poder de deflagrar um processo diretamente executivo, marcado por atos de satisfação material, sem a necessidade de prévia certificação pelo Poder Judiciário, característica própria dos títulos executivos. **Cândido Rangel Dinamarco** afirma que essa eficácia “consiste na aptidão a autorizar a realização de atos de constrição e coação inerentes à execução forçada” (DINAMARCO, Cândido Rangel. **Instituições de Direito Processual Civil**, volume IV. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 197). Ressalte-se que a eficácia abstrata executiva não significa, nem poderia significar, com base na inafastabilidade da jurisdição, que o comando jurídico contido no título é indiscutível ou imutável.

¹⁸ OLIVEIRA, Régis de. **Curso de Direito Financeiro**. São Paulo: RT, 2006, p. 516.

nomia orçamentária e financeira municipal¹⁹.

As imposições pecuniárias por ato do Tribunal de Contas dos Municípios, dotado de força executiva, são, portanto, de titularidade do município fiscalizado, que, por isso, é que detém legitimidade para sua cobrança. Surge então a questão de como deverá ser efetuada tal cobrança, enfrentada no tópico seguinte.

04. INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA

04.1. NECESSIDADE E UTILIDADE DA INSCRIÇÃO

Sendo pacífico que a cobrança será efetuada pelo ente público municipal e não pelo Tribunal de Contas dos Municípios ou mesmo pelo Estado ao qual este está vinculado, é preciso determinar de que modo deve ser feita a exigência coercitiva. Sendo dotado o ato de imposição de multa, como exposto, de exequibilidade, não é indispensável a sua inscrição em Dívida Ativa para execução judicial. Neste sentido, afirma **Pascoal** que “a característica de título executivo, um dos grandes avanços do modelo delineado pelo novo ordenamento jurídico, TORNA DESNECESSÁRIA A INSCRIÇÃO DO DÉBITO NA DÍVIDA ATIVA da Administração²⁰”. O Superior Tribunal de Justiça, do mesmo modo, proferiu decisão afirmando que “nos termos do artigo 23, III, “b”, da Lei nº 8.443/92, o acórdão do Tribunal de Contas da União constitui título executivo bastante para cobrança judicial da dívida decorrente do débito ou da multa, se não recolhida no prazo pelo responsável”, e, por isso “não há necessidade de inscrição por Termo de Dívida Ativa para obter-se a respectiva Certidão prevista na Lei de Execução Fiscal, ensejando ação de cobrança por quantia certa²¹”.

Ocorre que, ainda que não seja obrigatória e necessária a inscrição em dívida ativa para

cobrança da multa ou ressarcimento aplicada pelo TCM-BA, é igualmente aceito que tal inscrição não implica qualquer irregularidade ou prejuízo, servindo muitas vezes para uniformizar o procedimento de cobrança adotado pelo ente público e para controle do regime de imposição de restrições ao devedor. Neste sentido, tem-se o acórdão proferido pelo Tribunal de Contas da União (TCU) no julgamento 472/2002:

Ementa: Representação formulada pelo Ministério Público junto ao TCU. Inclusão, para fins de comprovação da regularidade fiscal para com a Fazenda Nacional, da não-existência de débitos ou multas imputadas pelo TCU. Lei de licitações. Posicionamento do TCU. Conhecimento. Procedência. Determinação. Arquivamento. (...)

Voto do Ministro Relator (...)

4. Na verdade, os débitos e multas impostas pelo Tribunal não necessitam inscrição prévia na Dívida Ativa para serem executados como salientado pelo Procurador-Geral em razão de dispositivo constitucional e legal. Por outro lado, tendo-se em vista as outras finalidades da inscrição dos diversos débitos para com a Fazenda Nacional, conforme apontado pelo Secretário da ADCON, há que se proceder à inscrição de todo e qualquer débito de natureza, tributário ou não. Nesse sentido, correto o entendimento do titular da referida unidade no sentido de que as multas e débitos imputados por esta Corte de Contas também devem ser objeto de inscrição na Dívida Ativa, procedimento regular em aten-

¹⁹ Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 1117685/MT, Relator Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 15/12/2009, DJe 11/2/2010.

²⁰ PASCOAL, Valdecir. **Direito Financeiro e Controle Externo**. 5. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007, pp. 130-131.

²¹ Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 1059393/RN, Relator Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/9/2008, DJe 23/10/2008.

ção do disposto no § 1º do art. 39 da Lei nº 4.320/64. (Decisão 472/2002 – Plenário – DC-0472-14/02-P)²².

É por isso que, como lembra **Rafael Gomes de Santana**, “no caso dos acórdãos do Tribunal de Contas da União, a inscrição em dívida ativa não se dá com o objetivo de criação de um título executivo, mas sim para a utilização de um rito de execução privilegiado, bem como um acompanhamento mais apurado acerca dos créditos da Fazenda Pública²³”.

A Dívida Ativa pode ser definida como o conjunto dos créditos públicos (dívida pecuniária de terceiros com o Poder Público) não pagos espontaneamente ou após regular cobrança administrativa, ou seja, (a) não pagos no prazo fixado por Lei, decisão administrativa ou judicial; (b) não pagos de modo voluntário ou após cobrança “administrativa”; e (c) não autoexecutáveis²⁴.

Essa definição decorre do parágrafo segundo do artigo 39 da Lei 4.320/64²⁵, do *caput* e parágrafos primeiro e segundo do artigo segundo da Lei 6.830/80²⁶ e da Portaria STN 564/2004, que editou o Manual de Procedimentos da Dívida Ativa. Partindo das definições dessa portaria federal, **Marcus Abraham** resume que a dívida ativa “abrange os créditos a favor da Fazenda Pública, cuja certeza e liquidez foram apuradas, por não terem sido efetivamente recebidos nas datas aprazadas”, constituindo “fonte potencial de fluxos de caixa, com impacto positivo pela recuperação de valores, espelhando créditos a receber, sendo contabilmente alocada no Ativo²⁷”.

Conceitua ainda **Celso Cordeiro Machado**:

A dívida ativa é constituída das obrigações dos contribuintes para com o Estado. Pode ser compreendida:

²² *Apud* SANTANA, Rafael Gomes de. **A cobrança de créditos oriundos de acórdãos do Tribunal de Contas da União pelas autarquias e fundações públicas federais e a Medida Provisória nº 449**. Jus Navigandi, Teresina, ano 15, n. 2502, 8 maio 2010. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/14831>>. Acesso em: 4 abr. 2011.

²³ SANTANA, Rafael Gomes de. **A cobrança de créditos oriundos de acórdãos do Tribunal de Contas da União pelas autarquias e fundações públicas federais e a Medida Provisória nº 449**. Jus Navigandi, Teresina, ano 15, n. 2502, 8 maio 2010. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/14831>>. Acesso em: 4 abr. 2011.

²⁴ As obrigações pecuniárias devidas ao Poder Público (tributos, multas), em regra, não são dotadas de auto-executoriedade, daí a necessidade de inscrição em dívida ativa e ajuizamento de execução fiscal. Esclarece **Dirley da Cunha Junior** que “executoriedade é a qualidade em face da qual a Administração Pública pode, por si, conferir imediata **efetividade** a seus atos administrativos. Por conta desse atributo, pode a Administração compelir *materialmente* o administrado, independentemente das vias judiciais, para o cumprimento da obrigação que previamente impôs e exigiu” (CUNHA JUNIOR, Dirley da. **Curso de Direito Administrativo**. 4. ed. Salvador: JusPodivm, 2006, p. 77) – remoção de veículo estacionado em via pública de modo irregular, por exemplo. Existem poucas exceções, como é o caso da multa aplicada em contrato administrativo até o limite da caução-garantia prestada pelo contratado, quando aplicável, ou até o limite das prestações vencidas e não pagas, que podem ser objeto de retenção.

²⁵ § 2º - Dívida Ativa Tributária é o crédito da Fazenda Pública dessa natureza, proveniente de obrigação legal relativa a tributos e respectivos adicionais e multas, e Dívida Ativa não Tributária são os demais créditos da Fazenda Pública, tais como os provenientes de empréstimos compulsórios, contribuições estabelecidas em lei, multa de qualquer origem ou natureza, exceto as tributárias, foros, laudêms, alugueis ou taxas de ocupação, custas processuais, preços de serviços prestados por estabelecimentos públicos, indenizações, reposições, restituições, alcances dos responsáveis definitivamente julgados, bem assim os créditos decorrentes de obrigações em moeda estrangeira, de subrogação de hipoteca, fiança, aval ou outra garantia, de contratos em geral ou de outras obrigações legais.

²⁶ Art. 2º - Constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não tributária na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, com as alterações posteriores, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

§ 1º - Qualquer valor, cuja cobrança seja atribuída por lei às entidades de que trata o artigo 1º, será considerado Dívida Ativa da Fazenda Pública.

§ 2º - A Dívida Ativa da Fazenda Pública, compreendendo a tributária e a não tributária, abrange atualização monetária, juros e multa de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato.

²⁷ ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Financeiro Brasileiro**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010, p. 86.

- a) no sentido amplo, como sinônimo do crédito do poder público;
- b) no sentido contábil, como o crédito fiscal não arrecadado no respectivo exercício financeiro;
- c) no sentido amplo, de todo e qualquer crédito da Fazenda²⁸.

Explica ainda **Abraham** que “uma vez vencido o prazo para o pagamento de determinada receita pública, e apuradas a liquidez e a certeza do crédito pelo órgão competente, o respectivo valor poderá ser contabilizado como crédito a receber, através da denominada inscrição em Dívida Ativa²⁹”. Esta inscrição em Dívida Ativa é assim ato administrativo, com requisitos na forma do parágrafo primeiro do artigo 39 da lei 4.320/64³⁰ e dos parágrafos terceiro e quinto do artigo segundo da Lei 6.830/80³¹.

O ato de inscrição possui diversas utilidades para a Fazenda Pública, indo desde a possibilidade do controle contábil unificado dos valores a receber até a imposição de restrições administrativas aos devedores do Poder Público. O principal efeito, entretanto, é a formação de um título executivo extrajudicial, pela extração de uma certidão da inscrição (Certidão de Dívida Ativa – CDA), dotada de eficácia processual executiva, o que possibilita a exigência do crédito em juízo diretamente pelo procedimento de execução fiscal, conforme o inciso VI do artigo 585 do Código de Processo Civil³² e o artigo primeiro da Lei 6.830/80³³.

Nesse aspecto, leciona **James Marins**:

A formação da Certidão de Dívida Ativa (CDA) se dá através da iniciativa exclusiva da Fazenda Pública, que é credora. Ao contrário dos outros títulos executivos onde se manifesta a vontade do devedor (títulos extrajudiciais civis ou comerciais) ou o pronunciamento condenatório do Poder Judi-

ciário (títulos judiciais), a Certidão de Dívida Ativa é *manifestação da autotutela do Estado* em matéria exatorial³⁴.

Relativamente à imposição pecuniária imposta pelos tribunais de contas, como é o caso do TCM-BA, como já exposto, não seria imprescindível essa inscrição, mas, uma vez que ela ocorre, passa a ser possível a execução da multa mediante CDA e execução fiscal. Neste sentido, **Carlos Henrique Abrão, Ricardo Cunha Chimenti, Odmir Fernandes, Manoel Ál-**

²⁸ MACHADO, Celso Cordeiro. **Crédito Tributário**: Tratado de Direito Tributário Brasileiro, volume 6. Rio de Janeiro: Forense, 1984, pp. 251-252.

²⁹ ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Financeiro Brasileiro**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010, p. 85.

³⁰ § 1º - Os créditos de que trata este artigo, exigíveis pelo transcurso do prazo para pagamento, serão inscritos, na forma da legislação própria, como Dívida Ativa, em registro próprio, após apurada a sua liquidez e certeza, e a respectiva receita será escriturada a esse título.

³¹ § 3º - A inscrição, que se constitui no ato de controle administrativo da legalidade, será feita pelo órgão competente para apurar a liquidez e certeza do crédito e suspenderá a prescrição, para todos os efeitos de direito, por 180 dias, ou até a distribuição da execução fiscal, se esta ocorrer antes de findo aquele prazo.

(...)

§ 5º - O Termo de Inscrição de Dívida Ativa deverá conter:

- I - o nome do devedor, dos co-responsáveis e, sempre que conhecido, o domicílio ou residência de um e de outros;
- II - o valor originário da dívida, bem como o termo inicial e a forma de calcular os juros de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato;
- III - a origem, a natureza e o fundamento legal ou contratual da dívida;
- IV - a indicação, se for o caso, de estar a dívida sujeita à atualização monetária, bem como o respectivo fundamento legal e o termo inicial para o cálculo;
- V - a data e o número da inscrição, no Registro de Dívida Ativa; e
- VI - o número do processo administrativo ou do auto de infração, se neles estiver apurado o valor da dívida.

³² Art. 585. São títulos executivos extrajudiciais:

(...)

VII - a certidão de dívida ativa da Fazenda Pública da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Territórios e dos Municípios, correspondente aos créditos inscritos na forma da lei;

³³ Art. 1º - A execução judicial para cobrança da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias será regida por esta Lei e, subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil.

³⁴ MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 535.

vares e **Maury Bottesini** concluem que “os débitos decorrentes das decisões dos Tribunais de Contas, se inscritos nos termos da Lei 6.830/80, também são classificadas como dívida ativa e exigíveis pelo rito da LEF³⁵”.

04.2. REGIME JURÍDICO DO CRÉDITO INSCRITO EM DÍVIDA ATIVA.

É preciso ter claro, neste ponto, que o ato de inscrição em dívida **não altera a natureza do crédito**, ou seja, este subsiste sendo multa/ obrigação de ressarcimento aplicada por ato do TCM-BA, ou por qualquer outro Tribunal de Contas, e submetido à legislação pertinente, inclusive quanto ao cálculo de juros e correção monetária. Adverte **J. Teixeira Machado Jr.** que “necessário se torna observar que a inscrição dos débitos na dívida ativa, líquidos e certos, deve obedecer à legislação própria”, e, por isso, “por exemplo, os débitos de natureza tributária observarão na sua inscrição em dívida ativa a legislação tributária competente e, assim, para os demais débitos³⁶”.

É exatamente por isso que o registro dos valores arrecadados em Dívida Ativa, ainda que escriturados “a esse título”, como afirma o parágrafo primeiro do artigo 39 da Lei federal 4.320/64, deve individualizá-los, reiterando **Machado Jr.** que “os registros contábeis, sintéticos e analíticos, serão feitos em contas especializadas, de acordo, portanto, com a natureza da dívida ativa, para complementar o significado da expressão registro próprio³⁷”.

Perceba-se que não poderia ser diferente, pois, em caso contrário, os créditos tributários, por exemplo, deixariam de ser tributários, e submetidos ao CTN, quando arrecadados como receita de dívida ativa; do mesmo modo, as receitas contratuais e patrimoniais não podem ter sua natureza alterada, nem se muda a legislação aplicável a estas após o ato de inscrição.

É preciso analisar, portanto, qual a legislação aplicável especificamente ao ato de imposição pecuniária do Tribunal de Contas, seja ele multa ou dever de ressarcimento, independente de qual a legislação aplicável aos outros créditos públicos, como tributos e receitas patrimoniais.

05. DISCIPLINA JURÍDICA DOS ATOS DO TRIBUNAL DE CONTAS.

Dentro dessa perspectiva, deve-se inicialmente pontuar que as modalidades de multas aplicáveis, bem como sua gradação, assim como as regras para imposição de dever de ressarcimento, devem estar disciplinadas em lei. Afirma **Pascoal** que “fundamental, em razão da máxima nula é a pena sem lei anterior que a preveja, que as hipóteses de multa estejam devidamente previstas em lei (Leis Orgânicas dos Tribunais de Contas de cada ente federal)³⁸”.

As multas/ressarcimentos, no caso do TCM-BA, estão disciplinadas no capítulo III da LCE 06/91, compreendendo os seus artigos 68 a 75. Dentro do objeto do presente trabalho, é de interesse mais direto o *caput* do artigo 71 da LCE 06/91, que prescreve que o TCM-BA “poderá aplicar multas cujos valores encontrem-se dentro dos limites de multas fixados, anualmente e no mês de dezembro, pelo Tribunal Pleno, para vigência no exercício subsequente”. É então este ato do pleno que, a partir da previsão legal, fixa os critérios para imposição, correção e capitalização das imposições pecuniárias apli-

³⁵ ABRÃO, Carlos Henrique *et alli*. **Lei de execução fiscal comentada e anotada**. 4. ed. São Paulo: RT, 2002, p. 58.

³⁶ MACHADO JR., J Teixeira. **A Lei 4.320 comentada e a Lei de Responsabilidade Fiscal**. 32. ed. Rio de Janeiro: IBAM, 2008, p.103.

³⁷ MACHADO JR., J Teixeira. **A Lei 4.320 comentada e a Lei de Responsabilidade Fiscal**. 32. ed. Rio de Janeiro: IBAM, 2008, p.103.

³⁸ PASCOAL, Valdecir. **Direito Financeiro e Controle Externo**. 5. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007, p. 159.

cadadas, no exemplo do TCM-BA, e é ele que deve ser observado para definição dos elementos de composição do valor atualizado do crédito público, mesmo que inscrito em dívida ativa municipal.

Atualmente, a título de exemplo, tem vigência a Resolução TCM 1291/2010, que assim disciplina a atualização monetária e os juros em relação aos atos de imposição pecuniária do TCM-BA:

Art. 2º Os valores a serem ressarcidos ao Tesouro Municipal, decorrentes de decisões do Tribunal emitidas sobre processos de qualquer natureza, serão corrigidos a partir de seu valor histórico até a data do decisório pelo IPCA, e acrescidos de juros legais.

Parágrafo único – No caso de extinção do índice referido no *caput* deste artigo, será aplicado qualquer outro que vier substituí-lo.

Art. 3º Na ocorrência do não pagamento de multa imposta em decisório deste Tribunal até a data de seu vencimento, serão aplicados juros legais.

Art. 4º Esta Resolução entra em vigor a partir de 1º de janeiro de 2011.

Registre-se ainda, na situação acima, que só podem ser entendidos como juros legais os juros previstos em caráter geral e supletivo pela Lei federal 10.406/2002 (Código Civil) para qualquer obrigação pecuniária, no seu artigo 406:

Art. 406. Quando os juros moratórios não forem convencionados, ou o forem sem taxa estipulada, ou quando provierem de determinação da lei, serão fixados segundo a taxa que estiver em vigor para a mora do pagamento de impostos devidos à Fazenda Nacional³⁹.

06. CONCLUSÃO

Diante do exposto, é possível concluir que não podem ser aplicadas ao crédito público decorrente da imposição de multa ou dever de ressarcimento pelo Tribunal de Contas as disposições da legislação do ente federado sobre créditos públicos em geral, inclusive aquelas que determinam os critérios de atualização monetária da dívida e cálculo dos juros de mora; ao contrário, deve ser aplicada a legislação específica referente ao Tribunal de Contas, que, no caso específico do TCM-BA, está hoje prevista no artigo 71 da LCE 06/91 e na Resolução TCM 1291/2010, com vigência no exercício de 2011.

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Financeiro Brasileiro**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.

ABRÃO, Carlos Henrique *et alli*. **Lei de execução fiscal comentada e anotada**. 4. ed. São Paulo: RT, 2002.

BALEEIRO, Aliomar. **Constituições Brasileiras: 1891**. Brasília: Senado Federal e Ministério da Ciência e Tecnologia, Centro de Estudos Estratégicos, 1999.

³⁹ É importante deixar claro que, neste caso, já foi objeto de decisão pela Primeira Seção do STJ, em regime de recurso repetitivo, que “conforme decidiu a Corte Especial, ‘atualmente, a taxa dos juros moratórios a que se refere o referido dispositivo [art. 406 do CC/2002] é a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, por ser ela a que incide como juros moratórios dos tributos federais (arts. 13 da Lei 9.065/95, 84 da Lei 8.981/95, 39, § 4º, da Lei 9.250/95, 61, § 3º, da Lei 9.430/96 e 30 da Lei 10.522/02)’ (REsp 727.842, DJ de 20/11/08)” (REsp 1.102.552/CE, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, sujeito ao regime do art. 543-C do CPC, pendente de publicação).”, como informado, entre outros, no julgamento do REsp 1.110.547/PE, publicado no DJe de 4/5/2009 e relatado pelo Ministro Castro Meira.

_____. **Uma introdução à Ciência das Finanças**. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

BRITTO, Carlos Ayres. **O regime constitucional dos Tribunais de Contas**. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas. São Paulo: Saraiva, 2008.

CHAVES, Francisco Eduardo Carrilho. **Controle externo da gestão pública**. Niterói: Impetus, 2007.

CUNHA JUNIOR, Dirley da. **Curso de Direito Administrativo**. 4. ed. Salvador: JusPodivm, 2006.

DEODATO, Alberto. **Manual de Ciência das Finanças**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1949.

DINAMARCO, Cândido Rangel. **Instituições de Direito Processual Civil**, volume IV. São Paulo: Malheiros, 2004.

JUND, Sérgio. **AFO: Administração Financeira e Orçamentária**. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.

MACHADO JR., J Teixeira. **A Lei 4.320 comentada e a Lei de Responsabilidade Fiscal**. 32. ed. Rio de Janeiro: IBAM, 2008.

MACHADO, Celso Cordeiro. **Crédito Tributário: Tratado de Direito Tributário Brasileiro**, volume 06. Rio de Janeiro: Forense, 1984.

MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro**. São Paulo: Dialética, 2001.

OLIVEIRA, Régis de. **Curso de Direito Financeiro**. São Paulo: RT, 2006.

PASCOAL, Valdecir. **Direito Financeiro e Controle Externo**. 5. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.

SANTANA, Rafael Gomes de. **A cobrança de créditos oriundos de acórdãos do Tribunal de Contas da União pelas autarquias e fundações públicas federais e a Medida Provisória nº 449**. Jus Navigandi, Teresina, ano 15, n. 2502, 8 maio 2010. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/14831>>. Acesso em: 4 abr. 2011.

PARECER

Regulamentação do inciso I do artigo 26 da Lei Complementar Municipal de nº 03/1991

Francisco Bertino de Carvalho
Procurador do Município do Salvador
Professor da UFBA
Mestre e Doutor pela UFBA

PARECER

Advogado Público. Apresentação da Fazenda Pública. Inscrição na Ordem dos Advogados do Brasil. Submissão às normas e regulamentos da profissão. Natureza privada dos honorários. Ônus do pagamento da parte contrária.

Encaminha-se à esta Representação para análise e parecer sobre a regulamentação do inciso I do art. 26 da Lei Complementar Municipal de nº 03/1991.

A primeira análise se dirige à natureza e titularidade dos honorários sucumbenciais e, sob este aspecto, verifica-se que os respectivos valores, por natureza e definição legal, pertencem aos Procuradores, e a administração dos mesmos pela Associação que os representa, devidamente autorizada por decisão de assembleia, é tema que se circunscreve à esfera de interesses privados dos titulares dos créditos em questão.

Instituto do direito processual civil, o ônus da sucumbência impõe, à parte total ou parcialmente vencida na demanda, entre outros en-

cargos, o pagamento de remuneração devida diretamente ao patrono da parte contrária.

Trata-se de uma obrigação pecuniária não indenizatória (de natureza remuneratória cuja classificação remonta origem ao Decreto 5.737, de 2 de setembro de 1874), surgida da relação jurídica processual, que envolve, como sujeito passivo, a parte vencida, e, como sujeito ativo, o patrono do adversário. Esta obrigação não se confunde, nem se compensa, com a principal, que envolve as partes da relação jurídica processual (autor e réu), nem com os honorários contratuais, eventualmente ajustados entre o patrono e seu constituinte. Neste sentido, Carlos Roberto Faleiros Diniz esclarece:

Mesmo que o cliente tenha contratado com o advogado uma determinada quantia, a

verba sucumbencial tem origem no resultado final da demanda, e está ligada, conforme já se destacou, à idéia de responsabilidade da parte que provocou o judiciário. Daí porque, independentemente da existência de precedente contrato de honorários, a verba de sucumbência é direito do advogado, por força de lei. (DINIZ, Carlos Roberto Faleiros. **Honorários de advogado: aspectos éticos, sucumbência e assistência judiciária.** Revista Síntese de Direito Civil e Processual Civil. Porto Alegre: Síntese, v.5. n. 28, mar/abr., 2004. p. 29)

A jurisprudência do STJ, inclusive, já se manifestou reconhecendo que “a verba honorária constitui direito autônomo do advogado, integra o seu patrimônio, não podendo ser objeto de transação entre as partes sem a sua aquiescência” (4ª T., REsp 468.949, Rel. Min. Barros Monteiro, j. 18.02.03, DJU 14.04.03, p. 231), motivo pelo qual o acordo entre as partes não produz efeitos jurídicos quanto aos direitos autônomos dos advogados (RSTJ 57/301; STJ, 3ª T., REsp 437.185-SP, Rel. Min. Menezes Direito, j. 21.10.03, DJU 09.12.03, p. 279; RT 615/99; 661/125; 720/132; 826/381; RF 322/200; RJ 218/84; Bol. AASP 2.397/3.308)

O STJ reconhece também que “o advogado possui legitimidade para recorrer acerca da verba honorária no processo de conhecimento” (STJ, 4ª T., REsp 311.092-PR, Rel. Min. Barros Monteiro, j. 19.02.04, DJU 11.10.04, p. 321), em conjunto com a própria parte (STJ, 4ª T., REsp 361.713-RJ, Rel. Min. Barros Monteiro, j. 17.02.04, DJU 10.05.04, p. 287; STJ, 3ª T., REsp 457.753, Rel. Min. Ari Pargendler, j. 29.11.02, DJU 24.03.03, p. 217; STJ, 4ª T., REsp 135.546-MS, Rel. Min. Sálvio de Figueiredo, j. 3.12.98, DJU 15.03.99, p. 229) ou exclusivamente (STJ, 3ª T., REsp 244.802-MT, Rel. Min. Waldemar Zveiter, j. 16.02.01, DJU 16.04.01, p. 107).

Converge na mesma direção o entendimento acerca da legitimidade concorrente com a parte para a propositura, pelo advogado, da ação (autônoma) de execução dos seus honorários (RSTJ 79/202, 151/414; STJ, 2ª Seção, ED. no REsp 134.778-MG, Rel. Min. Cesar Rocha, j. 27.11.02, DJU 28.04.03, p. 169; STJ, 6ª T., REsp 252.141-DF, Rel. Min. Vicente Leal, j. 25.09.01, DJU 15.10.01, p. 304) e já decidiu que, quando o vencido for o Poder Público, “o precatório de verba correspondente a honorários de advogados deve ser expedido em nome do advogado que patrocinou a causa” (1ª T., REsp 484.535, Rel. Min. Teori Zavasky, j. 03.02.05, DJU 28.02.05, p. 190).

A independência do direito e do crédito do advogado e sua correlação com o seu labor, inclusive, conferem natureza alimentar ao mesmo, motivo pelo qual, também, quando o devedor é o Poder Público, o lançamento na ordem para pagamento no precatório observa esta particularidade, como já decidiu, em mais de uma oportunidade, o Supremo Tribunal Federal:

HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS – NATUREZA – EXECUÇÃO CONTRA A FAZENDA. Conforme o disposto nos artigos 22 e 23 da Lei nº 8.906/94, os honorários advocatícios incluídos na condenação pertencem ao advogado, consubstanciando prestação alimentícia cuja satisfação pela Fazenda ocorre via precatório, observada ordem especial restrita aos créditos de natureza alimentícia, ficando afastado o parcelamento previsto no artigo 78 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, presente a Emenda Constitucional nº 30, de 2000. Precedentes: Recurso Extraordinário nº 146.318-0/SP, Segunda Turma, relator ministro Carlos Velloso, com acórdão publicado no Diário da Justiça de 4 de abril de 1997, e Recurso Extraordinário

rio nº 170.220-6/SP, Segunda Turma, por mim relatado, com acórdão publicado no Diário da Justiça de 7 de agosto de 1998" (RE nº 470407/DF, DJ de 13/10/2006, Rel. Min. Marco Aurélio).

Os honorários advocatícios e periciais têm natureza alimentar. Por isso, excluem-se da forma de pagamento preconizada no art. 33, ADCT. II. – R.E. não conhecido. (STF – 2ªT., RE nº 146.318/SP, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ 04.04.1997, p. 10.537)

A autonomia/independência dos honorários advocatícios – e sua titularidade, portanto, restam evidenciados.

Um segundo aspecto a ser observado diz respeito à relação entre a advocacia pública e a apresentação dos respectivos entes federados nos atos judiciais, vinculada à natureza advocatícia da atividade desempenhada. Os procuradores públicos municipais de carreira, por definição legal (Código de Processo Civil, art. 12, inciso II, Lei Orgânica do Município do Salvador, art. 61 e Lei Complementar 03/91, art. 16) representam, ou na nomenclatura mais adequada de autoria de Pontes de Miranda *presentam* o Município do Salvador nas esferas judicial e extrajudicial. Recebem, assim, o que se convencionou designar por procuração legal, mas que, em rigor, se traduz na incumbência e competência de praticar ato de Estado, ato do próprio este público estatal que apresenta.

Com efeito, como a representação decorre da lei, é, inclusive, prescindível a juntada de procuração, de forma que os procuradores representam a Fazenda Pública, até mesmo, sem a necessidade de haver instrumento de mandato, vez que este decorre de vínculo legal mantido entre a Administração Pública e o procurador. Trata-se, em verdade, de atuação de um verdadeiro agente público. Sobre o tema, é feita a jurisprudência pátria, senão vejamos:

“PROCESSUAL CIVIL – EXECUÇÃO FISCAL – ESTADO DO PARANÁ – PROCURADOR – INSTRUMENTO DE MANDATO – DESNECESSIDADE – C.F., ART. 132 E CPC, ART. 12, I – PRECEDENTES.

- É pacífica a jurisprudência deste Tribunal no sentido de que os procuradores dos Estados e do Distrito Federal não estão obrigados a apresentar instrumento de mandato para representar judicialmente tais unidades federativas.

- Recurso conhecido e provido.” (REsp nº 121630/PR, 2ª Turma, Rel. Min. FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, DJ 20/09/1999)

“PROCESSO CIVIL. REPRESENTAÇÃO PROCESSUAL DO ESTADO. DESNECESSIDADE DE PROCURAÇÃO.

- Os poderes de representação do Procurador do Estado resultam do ato de sua nomeação, não se lhe aplicando o disposto no art. 37 do Código de Processo Civil, primeira parte.

- Recurso especial conhecido e provido.”(REsp nº 174211/MG, 2ª Turma, Rel. Min. ARI PARGENDLER, DJ 28/09/1998).

“PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. PROCURADOR DO ESTADO. PROVA DE CAPACIDADE POSTULATÓRIA. DESNECESSIDADE.

- A jurisprudência deste Tribunal já se consolidou no sentido de que os Procuradores dos Estados representam judicialmente estas unidades da Federação, não estando obrigados a apresentar instrumento de mandato. Precedentes.

- Recurso provido, sem discrepância.”(REsp nº 126175/PR, 1ª Turma, Rel. Min. DEMÓCRITO REINALDO, DJ 02/03/1998).

“EXECUÇÃO FISCAL. ESTADO. REPRESENTAÇÃO. DESNECESSIDADE DO PROCURADOR CONCURSADO, NOMEANDO E

EMPOSSADO APRESENTAR ATO DE DESIGNAÇÃO. PROCESSUAL CIVIL. RECURSO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. JUIZ NÃO PODE NEGAR-LHE SEGUIMENTO.

I – O Estado é representado em juízo, nas execuções fiscais, pelos seus Procuradores, que estão desobrigados de apresentar instrumento de procuração ou ato de designação.

II – Recurso especial conhecido e provido. REsp nº 111921/PR, 2ª Turma, Rel. Min. ANTÔNIO DE PÁDUA RIBEIRO, DJ 15/09/1997).

Vale dizer que os membros da advocacia pública **são advogados**, a quem se confere capacidade postulatória, ou seja, possibilidade de postulação a qualquer Órgão do Poder Judiciário. Apenas para se ter uma exata noção da forte relação existente entre a Administração Pública e seus procuradores, HELIO DO VALE PEREIRA assinala:

“Uma vez investidos no cargo ou função, os procuradores públicos adquirem o poder de representação pela só condição funcional, o que os desonera de apresentação de instrumento de mandato. Seria contraditório que detivessem aquela qualidade por decorrência normativa e simultaneamente houvessem de comprovar poder de representação volitivo. A procuração é materialização de negócio jurídico, circunstância incompatível com a natureza da relação que se estabelece entre o órgão público e seus procuradores. Seu poder de representação está in re ipsa.” (**Manual da Fazenda Pública em Juízo**. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 82)

Na verdade, a procuradoria judicial e seus procuradores constituem um verdadeiro órgão da Fazenda Pública. Então, o advogado público, quando atua perante os órgãos do Poder Judiciário, é a própria Fazenda Pública presen-

te em juízo. Em outras palavras, a Fazenda Pública se faz presente em juízo por seus procuradores.

Segundo a clássica distinção feita por PONTES DE MIRANDA (MIRANDA, Pontes de. *Tratado de Direito Privado*. Vol. 23. São Paulo: Borsoi, 1963. p. 68) os advogados públicos *presentam* a Fazenda Pública em juízo, não sendo correto aludir a *representação*. Com efeito, é a própria Fazenda que se apresenta em juízo, contudo na figura de seu procurador.

PONTES DE MIRANDA, autor que, no Direito Privado Brasileiro, dispensa adjetivação, e que propugnava a utilização da expressão *presentante*, porquanto órgão de vontade da pessoa jurídica, v. g. seus procuradores, e representantes legais, fazem-na presente num determinado ato jurídico, não a representam, pois não se está diante de delegação alguma. Naquele momento o agente presentante é a própria pessoa jurídica em atuação, não pratica ato *“em nome da pessoa jurídica”*, como errônea e comumente se diz, mas sim é a própria pessoa jurídica agindo, da única forma que lhe é possível.

Convém ainda transcrever aqui escólios do Professor EDUARDO ARRUDA ALVIM, *verbis*:

“Vejamos a corretíssima lição de Adhemar Ferreira Maciel; “Os órgãos são, na verdade, como diz Gierke, fragmentos da pessoa jurídica. E a pessoa jurídica, quando expressa sua vontade, quando age, o faz por meio de seus órgãos”.

E em esclarecedora nota de pé de página, complementa:

“O órgão não representa a pessoa jurídica. A representação – como ensina Carré de Malberg – “supõe essencialmente duas pessoas jurídicas distintas uma das quais atua

por conta da outra; o órgão, como tal, carece de personalidade própria” como diz Adhemar Ferreira Maciel, ‘Observações sobre autoridade coatora no mandado de segurança’, in RT 618/20”.

O processualista OVÍDIO BATISTA, sobre o assunto, assinala:

“o órgão torna-se presente, portanto apresenta a respectiva pessoa jurídica de cujo organismo faz parte. Esta é a razão pela qual não se haverá de exigir a outorga de mandato pela União e demais entidades de direito público a seus respectivos procuradores.” (Comentários ao Código de Processo Civil. São Paulo: RT, 2000, p. 96, v. 1)

Já se vê que, uma vez investido no cargo ou função, o procurador público adquire a representação (leia-se apresentação) da Fazenda Pública, estando incluídos nessa qualidade os poderes gerais para o foro, registrando-se que, por exigência legal, **são advogados**, submetendo-se, ao contrário dos magistrados e membros do Ministério Público, aos ditames da Ordem dos Advogados do Brasil, entidade perante a qual respondem por seus atos profissionais e ante a qual devem manter-se inscritos, sob pena de se incompatibilizarem para o exercício do cargo.

Com efeito, ser advogado, portanto, inscrito na OAB e submetido às normas regulamentares da profissão, é condição para a ocupação do cargo de advogado público ou procurador e, por outro lado, são inerentes e próprias da advocacia as atividades exercidas pelos Procuradores Municipais e outros advogados públicos. Neste sentido, a Lei 8.906/94 é expressa:

Art. 3º. O exercício da atividade de advocacia no território brasileiro e a denominação de advogado são privativos dos inscritos na Ordem dos Advogados do Brasil (OAB).

§ 1º Exercem atividade de advocacia, sujeitando-se ao regime desta lei, além do regime próprio a que se subordinem, os integrantes da Advocacia-Geral da União, da Procuradoria da Fazenda Nacional, da Defensoria Pública e das Procuradorias e Consultorias Jurídicas dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e das respectivas entidades de administração indireta e fundacional.

Não bastasse isso, o art. 12, inciso II, do Código de Ritos assim estabelece:

“Art. 12 – Serão representados em juízo, ativa e passivamente:
[.....]
II – o Município, por seu prefeito ou procurador;”

Os Municípios, na dicção do art. 12 supra transcrito, são representados (leia-se apresentados) em juízo por seu procurador ou por seu prefeito. A par dos procuradores, conferiu-se igualmente aos prefeitos a apresentação dos Municípios em juízo, contudo, via de regra, carece ao Chefe do Executivo Municipal capacidade postulatória, o que recomendará a outorga de poderes a advogado regularmente constituído para o representar judicialmente.

Não é o caso do Município do Salvador que dispõe de órgão próprio, qual seja: a Procuradoria do Município, para lhe apresentar judicialmente nas ações em que figure como parte ou interessado.

A Lei Orgânica do Município do Salvador, em seu art. 61, prevê caber à Procuradoria Geral do Município a representação judicial e extrajudicial do Município, que, na forma do art. 16 da Lei Complementar 03/91, é feita pelos Procuradores do Município.

Esta representação legal se traduz, em termos de outorga de poderes, na apresentação do

ente federado por todos os seus procuradores detentores, *in solidum* e isoladamente, dos poderes necessários e outorgados por lei, para praticar atos de Estado, ato do ente federado Município do Salvador.

Os Procuradores do Município, desta forma, são os advogados do ente federado, sujeitos às normas aplicáveis aos advogados, inclusive o artigo 23 do Estatuto, segundo o qual os honorários pertencem ao advogado.

Não fosse suficiente a perfeita simbiose entre as normas federais relacionadas à apresentação judicial do Município e ao exercício da advocacia e as normas municipais que disciplinam as competências, atribuições, deveres e direitos dos Procuradores Municipais, concorre no mesmo sentido a natureza privada da verba remuneratória, que, assim, passa a ser o terceiro aspecto sob exame.

De acordo com o disposto na Lei 4.320/64, há uma delimitação legal das receitas públicas, fora da qual não se poderia compreender nem incluir qualquer outra verba, como se infere dos artigos 9º e 11 do referido diploma:

CAPÍTULO II DA RECEITA

Art. 9º Tributo é a receita derivada instituída pelas entidades de direito público, compreendendo os impostos, as taxas e contribuições nos termos da Constituição e das leis vigentes em matéria financeira, destinando-se o seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas exercidas por essas entidades.

Art. 10. (Vetado).

Art. 11. A receita classificar-se-á nas seguintes categorias econômicas: Receitas Correntes e Receitas de Capital.

§ 1º São Receitas Correntes as receitas tributária, de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços e ou-

tras e, ainda, as provenientes de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, quando destinadas a atender despesas classificáveis em Despesas Correntes.

§ 2º São Receitas de Capital as provenientes da realização de recursos financeiros oriundos de constituição de dívidas; da conversão, em espécie, de bens e direitos; os recursos recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, destinados a atender despesas classificáveis em Despesas de Capital e, ainda, o superávit do Orçamento Corrente.

§ 3º O superávit do Orçamento Corrente resultante do balanceamento dos totais das receitas e despesas correntes, apurado na demonstração a que se refere o Anexo nº 1, não constituirá item de receita orçamentária

§ 4º A classificação da receita obedecerá ao seguinte esquema:

Receitas Correntes:
Receita Tributária:
Impostos;
Taxas;
Contribuições de Melhoria.
Receita de Contribuições;
Receita Patrimonial;
Receita Agropecuária;
Receita Industrial;
Receita de Serviços;
Transferências Correntes;
Receitas de Capital:
Operações de Crédito;
Alienação de Bens;
Amortização de Empréstimos;
Transferências de Capital;
Outras Receitas de Capital.”

Segundo a Academia Brasileira de Letras Jurídicas, receita pública é o “*Ingresso de dinheiro arrecadado, sem correspondência no passivo, e que acresce o patrimônio público*” e receita corrente é a “*Classificação econômica da receita do*

orçamento público, constituída pelas receitas tributárias, patrimonial, industrial e diversas (transferências correntes). Lei 4.320 de 17 de março de 1964”, devendo, por sua natureza, ter previsão orçamentária, classificação na qual não se encaixam, nem poderiam, os honorários sucumbenciais, pertencendo aos patronos da causa, como registrou o voto do relator Desembargador João Surreaux Shagas (TRF, 4ª Reg., 2ª Turma) na Apelação Cível nº 2000.71.00.004660-0/RS “Os honorários advocatícios, mesmo quando se trata de ação movida por Procurador da Fazenda Nacional, não se constituem em verba da União, mas pertencem ao patrono da causa”.

Resta evidenciado, assim, que os valores pagos à Fazenda Pública, pelos vencidos, a título de honorários advocatícios oriundos da sucumbência não constituem receita pública, não integram o orçamento, nem como receita, muito menos como despesa, não ingressam nem deixam o patrimônio público, não fazem, a qualquer momento, parte do erário, não caracterizam nem direito, nem obrigação do ente público.

Ao revés, transitam, na esfera estritamente privada, apenas entre o patrimônio do vencido e o dos patronos.

O Supremo Tribunal Federal, 1ª Turma, no Recurso Extraordinário nº 217-585-1, em votação unânime, seguindo voto da lavra do Ministro Ilmar Galvão, já decidiu sobre a matéria:

A verba honorária pertence ao advogado, é devida por força de lei e não é o Estado quem suporta o ônus do seu pagamento, mas a parte contrária que sucumbe nos feitos judiciais. Tanto assim, que por hipótese o Estado fosse vencido em todas as causas, com toda certeza seus Procuradores nada receberiam a esse título. Ademais, decorre de um serviço prestado e avaliado

pelo Juiz da causa, que quantifica em face do zelo e empenho do profissional do direito, dentre outros fatores de ponderação previstos nos §§ 3º e 4º do artigo 20 do Código de Processo Civil. Ainda que por razões de equidade venham a ser repartidos entre os Procuradores Estaduais, para impedir que um venha a receber mais do que seus colegas ou, até mesmo, para evitar uma possível escolha de causas, os honorários advocatícios são variáveis e, portanto, não podem integrar a expressão “salário normal”, embora sejam parte da remuneração. Com efeito, vencida ou vencedora a Fazenda, o procurador recebe integralmente seus vencimentos. Mas quanto aos honorários, dependerão do resultado final das demandas.

Confirmando seu posicionamento, o STF, 2ª Turma, mais uma vez, no Agravo no Recurso Extraordinário nº 285.980-0, relatado pelo Ministro Néri da Silveira, ratifica:

15 – Obtempere-se, não se pode desconsiderar que a verba sucumbencial em ações em que contende a Municipalidade de São Paulo, a honorária não integra a receita pública do Município, pelo que não incide a vedação constitucional do art. 37, inciso XI da Constituição Federal que, à toda evidência objetiva o resguardo do erário, no qual não se incorpora a referida verba. E, demais disso, no diapasão do transcrito parecer de Zanela Di Pietro, o art. 23 da Lei Federal n 8.906/94, o Estatuto dos Advogados, proclama que os honorários incluídos na condenação, por arbitramento ou sucumbência, pertencem ao advogado, tendo este direito autônomo para executar a sentença nesta parte, podendo requerer que o precatório, quando necessário, seja expedido em seu favor.

16 – por outro lado, a legislação municipal de São Paulo, no que toca à tal verba, for-

mou uma espécie de redistribuição entre os integrantes do Quadro de Procuradores Municipais, inclusive os inativos, de sorte que, por não se constituir em receita pública, tanto sob o ponto de vista da Lei Federal ou Municipal e própria natureza da verba, não poderia ter outra destinação, refugindo á restrição do teto constitucional. (Relator Ministro Néri da Silveira. 2ª Turma. Unânime)

No mesmo diapasão, outros julgados do Supremo Tribunal Federal: RE 220.397/SP, Rel. Ministro Ilmar Galvão (DJU 18/06/99); RE 255.236/SP, Rel. Ministro Sepúlveda Pertence (DJU 03/03/2000); RE 259.306/SP, Rel. Ministro Ilmar Galvão (DJU 18/08/2000); RE 246.265/SP, Rel. Ministro Marco Aurélio (DJU 15/10/1999); RE 204.256-6/SP, Rel. Ministra Ellen Gracie (DJU 24/05/2002).

O Superior Tribunal de Justiça também decidiu:

STJ. REsp 512.972. PROCESSO CIVIL – HONORÁRIOS – DEFENSORIA PÚBLICA. 1. Não se há de confundir órgão do Estado com o próprio Estado, que se enfrentaram na ação, para efeito de suprimir-se a sucumbência. 2. Pela teoria do órgão examina-se de per si cada um deles para efeito do art. 20 do CPC, que impõe sucumbência a quem é vencido. 3. O Estatuto da OAB concede a todos os advogados, inclusive aos defensores públicos, o direito a honorários (art. 3º, § 1º, da Lei 8.906/94). 4. Recurso especial de fls. 228/232 não conhecido e improvido o recurso especial de fls. 223/227. (Processo: 200300400590, UF: RS, Órgão Julgador: Segunda Turma – Relatora Ministra Eliana Calmon – Data da Decisão: 18/11/2003 – Documento: STJ 000522754)

STJ. REsp 493.342. PROCESSO CIVIL – HONORÁRIOS – DEFENSORIA PÚBLICA.

1. Não se há de confundir órgão do Estado com o próprio Estado, que se enfrentaram na ação, para efeito de suprimir-se a sucumbência. 2. Pela teoria do órgão examina-se de per si cada um deles para efeito do art. 20 do CPC, que impõe sucumbência a quem é vencido. 3. O Estatuto da OAB concede a todos os advogados, inclusive aos defensores públicos, o direito a honorários (art. 3º, § 1º, da Lei 8.906/94). 4. Recurso especial improvido”. (Processo 200201651599, UF:RS, Órgão Julgador: Segunda Turma – Relatora a Ministra Eliana Calmon – Data da Decisão: 05/06/2003 – Documento: STJ 000496542)

RECLAMAÇÃO. RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. CONCESSÃO PARCIAL. INTERPOSIÇÃO DE RECURSO EXTRAORDINÁRIO. PROCURADORES DO ESTADO DA BAHIA. DESCUMPRIMENTO INJUSTIFICADO. Recurso Ordinário em mandado de segurança parcialmente concedido aos impetrantes – Procuradores do Estado da Bahia – reconhecendo-se a ilegalidade do ato da autoridade que, em confronto com a legislação estadual sobre a matéria, alterou a sistemática de pagamento dos honorários advocatícios (RCL 690/BA. LEX STJ, VOL. 00134)

O Tribunal de Ética da Ordem dos Advogados do Brasil, por sua vez, deliberou:

HONORÁRIOS DE SUCUMBÊNCIA – Direito do advogado – Os honorários de sucumbência, incluídos na condenação pelo Poder Público Municipal pertencem ao advogado, na forma do disposto no artigo 23, c/c artigo 21 da Lei 8.906/94. Qualquer manobra ou artifício, ou mesmo normas administrativas, tolhendo ou tentando impedir tal recebimento, são nulas, deven-

do o prejudicado, se for necessário, valer-se de ação judicial para fazer prevalecer o seu direito. A receita proveniente deste recebimento deverá ser objeto de rubrica especial (OAB – Tribunal de Ética – Processo E 1.433, Relator: Júlio Cardella – Publicado no Boletim da AASP 1210)

Assim, não fazendo nada mais do que regulamentar no âmbito interno a competência para observância dos direitos assegurados no ordenamento, a minuta de decreto, como dito inicialmente, não merece qualquer reparo, salvo a correção do erro material na enumeração de seus artigos.

Ante ao assunto do parecer, manifesto seu entendimento, o subscritor, por cautela e dever de ofício, solicita a remessa dos autos, com parecer, à Procuradoria Geral do Município para que, tomando conhecimento do opinativo, exerça suas atribuições de controle e revisão, referendando ou retificando o pronunciamento, segundo seu mais qualificado juízo.

É o parecer, s.m.j.
Salvador, 7 de junho de 2011.

Aplicabilidade dos parâmetros relativos aos recuos das edificações previstos na Lei Municipal nº 4.607/92 ou na Lei nº 7.400/2008

Maria Laura Calmon de Oliveira
Procuradora do Município do Salvador
Chefe Especializada Administrativa/PROAPO
Coordenadora em Exercício/PROAPO

LICENÇA PARA CONSTRUÇÃO. APLICABILIDADE DA LEI MAIS NOVA QUANTO AOS PARÂMETROS CONSTRUTIVOS, EM DETRIMENTO DA LEI VIGENTE À ÉPOCA DA APROVAÇÃO DO LOTEAMENTO. POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DE NOVAS RESTRIÇÕES LEGAIS. CARÁTER DINÂMICO DAS CIDADES. SOLICITAÇÃO DA LICENÇA SOB A ÉGIDE DO ATUAL PDDU. INEXISTÊNCIA DE DIREITO SUBJETIVO DE CONSTRUIR CONDICIONADO.

Trata-se de consulta formulada pela SEDHAM acerca da aplicabilidade, ao caso concreto, dos parâmetros relativos aos recuos das edificações previstos na Lei vigente à época da aprovação do Loteamento em apreço (Lei Municipal nº 4.607/92) ou se deverão prevalecer as regras atuais dispostas no Plano Diretor de Desenvolvimento Urbano (Lei nº 7.400/2008).

Com efeito, a interessada solicitou à SUCOM licença para a construção de uma casa no terreno de sua propriedade (fls. 02/03), localizado no Loteamento acima mencionado, aprovado pelo Decreto nº 10.926/95.

Assim, diante do questionamento do Setor Técnico (fl. 29), emitiu a Assessoria Jurídica daquela Superintendência o parecer de fls. 30/32, opinando *“pela aplicabilidade da legislação que aprovou o citado parcelamento. Tal entendimento embasa-se no fato de que a lei nova não pode retroagir, modificando fatos consumados e direitos adquiridos.”*

Ocorre, todavia, que, considerando a localização do imóvel em apreço em área de Bordada Marítima, o Setor competente deixou de expedir a licença de construção e remeteu autos à SEDHAM para deliberação.

Dessa forma, o Diretor Geral de Urbanismo e Meio Ambiente da SEDHAM encaminhou o processo a esta Procuradoria para análise e parecer acerca da lei aplicável à espécie, com o pronunciamento de fl. 42 do Coordenador COUSO/SEDHAM.

Relatados os fatos, passamos a emitir o nosso parecer à luz do Direito.

Estabelecia o art. 2º da Lei Municipal nº 4.607/92 o seguinte:

“Art. 2º. Observando o limite de 125,00 m² (cento e vinte e cinco metros quadrados) por lote, fica reduzido em até 50% (cinquenta por cento) o dimensionamento mínimo de lotes, na aprovação de novos projetos de parcelamento de solo, quando situados nas seguintes zonas de concentração de uso residencial previstas na Lei nº 3.377/84 e seus anexos: ZR 12, ZR 14, ZR 15, ZR 17, ZR 18, ZR 25, ZR 26, ZR 28, ZR 29 e ZR 34, admitindo-se a redução de 25% (vinte e cinco por cento) nos recuos e na testada do lote, observando o mínimo de 5,00 m² (cinco metros quadrados) de testada.”

Sucede, entretanto, que os parâmetros para o dimensionamento dos recuos das edificações, no trecho de Borda Marítima onde se encontra o terreno em apreço, têm novo regramento, nos moldes especificados no art. 344 do atual PDDU (Lei nº 7.400/2008), *in verbis*:

“Os recuos frontal, laterais, e de fundo das edificações localizadas nos trechos 04 a 12 da área de Borda Marítima, conforme o Mapa 08 do Anexo 3 desta Lei, deverão atender aos seguintes critérios:

I – observado o mínimo de 5,00 m (cinco metros), o recuo frontal será resultante da aplicação da fórmula:

$$\text{RFP} = 5,00 \text{ m} + 0,60 \text{ m} \times [(N - 6,00 \text{ m}) + 3,00 \text{ m}],$$

em que:

a) RFP – é o recuo frontal progressivo, definido em metros;

b) N – é o gabarito de altura máximo da edificação, definido em metros;

II – observado o mínimo de 2 m (dois metros) de RLP, nos terrenos com Testada abaixo de 20 m (vinte metros); mínimo de 3 m (três metros) de RLP, nos terrenos com Testada entre 20 m (vinte metros) e 49 m (quarenta e nove metros) e mínimo de 7,0 m (sete metros) de RLP nos terrenos com Testada acima de 49 m (quarenta e nove), os recuos laterais serão resultantes da aplicação das fórmulas:

a - terrenos com Testada abaixo de 20 m (vinte metros):

$$\text{RLP} = 2,00 \text{ m} + 0,30 \text{ m} \times [(N - 12,00 \text{ m}) + 3,00 \text{ m}];$$

b - terrenos com Testada entre 20 m (vinte metros) e 49 m (quarenta e nove metros):

$$\text{RLP} = 3,00 \text{ m} + 0,30 \text{ m} \times [(N - 12,00 \text{ m}) + 3,00 \text{ m}];$$

c - terrenos com Testada acima de 49 m (quarenta e nove metros):

$$\text{RLP} = 7,00 \text{ m} + 0,30 \text{ m} \times [(N - 12,00 \text{ m}) + 3,00 \text{ m}],$$

em que:

RLP – é o Recuo Lateral Progressivo, definido em metros;

N – é o gabarito de altura máximo da edificação, definido em metros;

III – recuo de fundo será, no mínimo, de 3,00 m (três metros).

Parágrafo único. O Recuo Lateral Progressivo será aplicado igualmente em relação a ambas as divisas laterais do terreno.”

Nada obstante já existam novas regras construtivas para os imóveis localizados na área descrita, opinou a Assessoria Jurídica da SUCOM pela aplicação da Lei nº 4.607/92, vigente à época da aprovação do Loteamento em análise, sob o fundamento *“de que a lei nova não pode retroagir, modificando fatos consumados e direitos adquiridos”*.

Observa-se, todavia, que a solicitação da licença para construção em tela foi feita em 25 (vinte e cinco) de agosto de 2009; tendo sido o terreno, onde se pretende construir, adquirido em 12 (doze) de fevereiro daquele ano.

Ora, considerando que tanto a aquisição do imóvel quanto a solicitação da licença foram realizadas sob a égide do atual PDDU (Lei nº 7.400/2008), não há que se cogitar em fato consumado ou direito adquirido à construção, de acordo com os parâmetros estabelecidos na Lei contemporânea à aprovação do Loteamento.

O professor José Afonso da Silva, na sua obra *“Aplicabilidade das Normas Constitucionais”*, 6ª ed., p.169, ao conceituar as situações jurídicas subjetivas, leciona o seguinte:

*“As situações jurídicas subjetivas, como se sabe, podem ser o **simples interesse**, o **interesse legítimo**, a **expectativa de direito**, o **direito condicionado**, o **direito subjetivo**, que pode transformar-se em **direito adquirido**, e a **situação jurídica consumada**.”* (Grifos nossos).

Ademais, o douto jurista, no livro *“Direito Urbanístico Brasileiro”*, 5ª ed, p. 299, ensina que:

*“Se alguém pretende realizar uma construção de determinado tipo e pensa em adquirir o lote para tanto em uma zona, não tem, até aí, mais que um **simples interesse**, traduzido no seu desejo, manifestado ou não. Se adquire o terreno, ou mesmo já possui antes, cabe-lhe o **direito de construir “in abstracto”**, mera faculdade que se revelará, então, como **interesse legítimo**; se pede informações sobre o modelo de assentamento previsto para a zona, ou até mesmo obtém um certificado que, naquele momento, lhe dá certeza de erguer a construção como pretende, no máximo isso*

*lhe dá uma **expectativa de direito**; se pede a aprovação pura e simples de um projeto de construção de acordo com esse certificado, mas ainda não requer nem obtém a licença para construir, ainda assim sua situação jurídica subjetiva continua no limiar da expectativa de direito concreto; se requer a licença para construir com projeto em consonância com a legislação vigente, surge-lhe o que se chama de **“direito de construir in concreto”**, que se traduz, no caso, em **direito subjetivo** à licença solicitada. Esta, contudo, por via de regra, é outorgada com prazo de vigência para o início da edificação licenciada; daí termos um **direito subjetivo de construir condicionado**. Vale dizer: transcorrido o prazo de vigência, caduca o direito de construir com base naquela licença, que perde eficácia. Dentro do prazo, corre a favor do titular da licença o direito subjetivo de usá-la tal qual nela se consubstancia. Depois de iniciada a construção prevista na licença, esta preside a relação jurídica construtiva até sua conclusão, salvo interrupção prolongada, que, geralmente, é também prevista como causa de caducidade da eficácia da licença. Só nessas circunstâncias – **licença no prazo de vigência ou já em execução** – é possível colocar a questão do **direito adquirido** se, nessa fase, sobrevier lei modificativa da situação jurídica objetiva anterior, com efeitos sobre a situação jurídica subjetiva formada com base nela. ...”*

*“Mas uma situação jurídica mais consolidada se concretizará, no caso em debate, em decorrência do complexo exercício do direito subjetivo, com a execução da obra e a obtenção do termo de conclusão ou “habite-se”. Com estes atos a questão transcende o simples campo do direito subjetivo para configurar um **direito consumado**, exercido, integrado definitivamente no patrimônio do titular, com outro regime, porque transformado, de direito de cons-*

truir, em direito de propriedade do construído.” (Grifos nossos).

Dessa forma, a Requerente tem, tão somente, o mero **direito de construir *in abstracto* (interesse legítimo)**, que se materializará com a expedição do Alvará de Construção. Neste momento, poderá se cogitar a existência de direito adquirido (direito subjetivo de construir condicionado), consumando-se com a conclusão da obra, que, com a consequente emissão do “Habite-se”, passará a configurar um direito integrado definitivamente ao patrimônio do titular, qual seja, o direito de propriedade do construído.

Cumpre asseverar, outrossim, que não há de se olvidar a possibilidade de serem impostas novas restrições legais nos loteamentos com glebas disponíveis para a venda, posto que a organização da cidade apresenta caráter dinâmico. É o que ensina Arnaldo Rizzardo, na obra *“Promessa de Compra e Venda e Parcelamento do Solo Urbano, Leis 6.766/79 e 9.785/99”*, 7ª ed., p. 49, *in verbis*:

“Nos loteamentos que perduram, ou com lotes em disponibilidade para a venda, sempre há possibilidade de se imporem novas restrições ou exigências, eis que as leis sobre a organização da cidade têm um forte caráter dinâmico, estando em constante evolução, a que impõe o próprio bem social. É evidente que determinados requisitos eram exigíveis quando da aprovação do loteamento. Em face da mutação dos fenômenos sociais e da necessidade de se preservarem novos valores, ou bens que antes não se encontravam em perigo de extermínio, ao Poder Público permite-se mudar as regras sobre a expansão da cidade, e impor novas limitações. Assim quanto aos loteamentos que afetam o meio ambiente, constituídos quando não estava conscientizada a humanidade sobre este problema.”

Por todo o exposto, opinamos pela aplicação das regras construtivas insertas no Plano Diretor de Desenvolvimento Urbano (Lei nº 7.400/2008) em detrimento das normas previstas na Lei vigente à época da aprovação do Loteamento em exame (Lei nº 4.607/92), posto que fora a licença para construir requerida sob a égide do atual PDDU.

É o parecer, s.m.j.

Salvador, 9 de fevereiro de 2010.

PRÁTICA FORENSE

Ação de nulidade ou mesmo de inexistência de ato jurídico, de nº 0007437-13.1982.805.0001

Carlos Alberto Nova Filho
Procurador do Município do Salvador
OAB/BA 3632

Exmo. Sr. Dr. Juiz de Direito da 5ª Vara da Fazenda Pública da Comarca de SALVADOR-BA

Autos 0007437-13.1982.805.0001

O MUNICÍPIO DO SALVADOR, pessoa jurídica de Direito Público Interno, cuja Procuradoria Geral se acha sediada nesta cidade do Salvador, Capital do Estado da Bahia, na Travessa d'Ajuda, 5, Ed. SulAmérica, 1º andar, Centro, por procurador infrafirmado, irresignado, *data venia*, com a sentença de V. Exa. que, nos autos da Ação de Nulidade ou Mesmo de Inexistência de Ato Jurídico, de nº 0007437-13.1982.805.0001, em que litiga face a PROMOR – PROMOTORA E INCORPORADORA DE LOTEAMENTOS E EMPREENDIMENTOS AGRÍCOLAS LTDA. e os HERDEIROS E SUCESSORES DE ARLINDA ESMERALDA DE ARAÚJO e JOÃO JOSÉ DE ARAÚJO e DOS

AUTORES, TERCEIROS INCERTOS E DESCONHECIDOS, julgou parcialmente procedentes os pedidos do Autor, vem interpor

A P E L A Ç Ã O

ao egrégio Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, nos termos do disposto nos arts. 513 e seguintes do Código de Processo Civil, fazendo-o como a seguir.

Formula, em consequência, as razões pertinentes, cujo termo junta à presente peça.

Destarte, o Apelante requer a V. Exa. que se digne em receber este Recurso, a fim de, após as formalidades de praxe, remetê-lo à nomeada Corte estadual, para o necessário julgamento.

SALVADOR-BA, 2, agosto, 2011

RAZÕES DE APELAÇÃO

- Feito: Ação de Nulidade ou Mesmo de Inexistência de Inexistência de Atos Jurídicos
- Autos: 0007437-13.1982.805.0001
- Comarca: Salvador, Bahia
- Apelante: Município do Salvador
- Apelados: PROMOR – Promotora e Incorporadora de Loteamentos e Empreendimentos Ltda.; Herdeiros e Sucessores de Arlinda Esmeralda de Araújo e João José de Araújo

Egrégio Tribunal,

da causa, é esta, a

SINOPSE:

O Apelante propôs, nos idos de 1980, ação ordinária, visando ver declarada a nulidade de negócio jurídico fraudulento, pelo qual pretendia a PROMOR, com o concurso de herdeiros e sucessores de ARLINDA ESMERALDA DE ARAÚJO E JOÃO JOSÉ DE ARAÚJO, assenhorear-se da área de 1.366.775,00 m², no entorno da Lagoa do Abaeté, um dos símbolos da tradição da Bahia, um dos maiores ícones da baianidade.

Foi um dos mais espetaculares golpes, dentre tantos os que já se acham publicamente expostos na história da grilagem urbana desta Capital. Aqui, a constatação da ironia da trama é inevitável, porquanto pretenderam usar a magia desta sagrada terra de Senhor do Bonfim não para a purificação moral ou religiosa do seu povo, mas para a corrupção dos costumes locais. Pelo negócio manchado de absoluta nulidade, pretenderam fazer brotar, do nada, imensa área equivalente a verdadeira sesmaria, em que se apoia, hoje, cerca de cinquenta por cento do grande e decantado bairro de Itapoan.

Conforme consta da inicial, integrava o ESPÓLIO DE ARLINDA ESMERALDA DE ARAÚJO,

além de uma casa de residência, na Rua Castro Neves, 66, nesta cidade, apenas a “Fazenda Pinda”, imóvel rural que veio a ser adquirido, em parte, pela União (Decreto Expropriatório nº 14.967-A, de 7.3.1944), e, parte, por este Município (Escritura Pública de compra e Venda, às fls. 173 do livro 315, do Tabelião Diógenes Sales Contreiras, registrada no 3º Ofício de Imóveis desta Capital, sob nº 11.394, às fls. 299 do Livro 3-E, em 5.4.1963).

Vale concluir que, depois de tais atos, se esvaziou o Espólio, de todo e qualquer bem cuja existência pudesse importar aos fins deste processo. Em que pese esse fato, a Ré PROMOR e um pseudorrepresentante do ESPÓLIO DE ARLINDA ESMERALDA DE ARAÚJO, já no ano de 1977, negociaram a compra a venda da referida área de 1.366.775,00 m², que supostamente pertencia, àquela altura, à extinta “Fazenda Pinda”, à qual também já denominavam de “Penedo”. Importa destacar que os interesses de ambos os contratantes convergiam na mesma pessoa física – ADIVALDO SAMPAIO LINHARES.

Nada mais irreal. Sua prática, como acima aludido, só poderia ser fruto da “magia”... a “magia negra” de baianos espertalhões.

Sem embargo disso, a compra e venda de tão extensa e inexistente área veio a ser objeto de pertinente escritura lavrada nas Notas do 8º Ofício desta Capital, em 6 de junho de 1979, e registrada, irregularmente, em 26 de outubro de 1979, no 2º Ofício do Registro Imobiliário da Comarca.

Jamais se teve notícia do original do alvará judicial autorizador dessa compra e venda, o que impossibilitou a necessária instrução do processo-crime pelo qual o Município representara. Ao lado disso, retirados, sob controversa carga, não mais retornaram a cartório os autos do inventário de ARLINDA ESMERALDA DE

ARAÚJO. Os tentáculos da fraude se movimentavam no sentido de impedir a apuração dos fatos trazidos a Juízo.

Independentemente de tais percalços, o Município do Salvador representou ao Sr. Procurador Geral da Justiça, para que se apurasse a responsabilidade criminal dos envolvidos no fato, bem como requereu à Corregedoria Geral da Justiça fosse apurada a responsabilidade disciplinar dos serventuários da Justiça que neles atuaram.

Assim ajuizada a demanda, o Exmo. Juiz da 5ª Vara da Fazenda Pública veio a julgá-la, deferindo parcialmente os pedidos do Autor. Com efeito, determinou o nobre juiz *a quo*, no sentido de que é efetivamente nula a compra e venda realizada entre a PROMOR e o ESPÓLIO DE ARLINDA ESMERALDA DE ARAÚJO. Todavia, também entendeu Sua Exa. que posteriores aquisições de frações da área originalmente “adquirida” pela PROMOR impediam-no de declarar a nulidade desses últimos negócios aquisitivos da propriedade.

Destarte, estabeleceu-se através da respeitável sentença de fls. 655/685, verdadeiro paradoxo. Por ela, um negócio nulo sob todos os aspectos e assim reconhecido em Juízo, pôde gerar negócios válidos. *Summum jus summa injuria*. Não se há de discordar de que o princípio da função social da propriedade atende aos reclamos mais civilizados do homem, em sua jornada histórica. Contudo, não pode ser usado de forma forçada, a compor uma solução ofensiva de outras facetas jurídicas tão ou mais importantes que ele.

A contradição é inaceitável. Para dissolvê-la é que o Município do Salvador, na defesa do seu patrimônio, que é o patrimônio do Povo, acorre a essa colenda Corte, na esperança de que ainda se faça justiça.

DA TEMPESTIVIDADE

A decisão de que ora se recorre, prolatada pelo Exmo. Juiz de Direito da 5ª Vara da Fazenda Pública do Salvador, foi disponibilizada no DPJ-e, em 8.6.2011 (quarta-feira), conforme se verifica da certidão de fl. 687. Dela se interpuseram Embargos de Declaração (fls. 689/708), cuja decisão foi disponibilizada no DPJ-e, de 30.6.2011 (cf. certidão de fl. 714). Em sendo assim, a respectiva publicação, por força do disposto nos parágrafos do art. 4º da Lei 11.419/06, ocorreu em 1º.7.2011 (sexta-feira) e o termo inicial do prazo de apelação deu-se no dia 4/7/2011 (segunda-feira), com marco final a ocorrer nesta data, 2.8.2011 (terça-feira).

É, pois, tempestivo este apelo.

UM PARADOXO: INSUSTENTÁVEL BRILHA NTE JURISDIÇÃO

O *decisum* de que ora se recorre é prova cabal do brilhantismo intelectual do seu nobre prolator. Todavia, se não se pode negar que aquele magistrado desenvolve a sua análise com fundamentos consistentes, cultos e atualizados, há de reconhecer-se que o faz sob a ótica da sociologia ou da antropologia cultural. No que tange, porém, à jurisdição buscada pelo Apelante, é inevitável concluir-se, *data venia*, que se desvia, o ilustre magistrado, da premissa por ele próprio admitida. Em consequência, conduziu-se o silogismo por ele formulado, a uma conclusão que não compôs a lide, com a necessária reparação do Direito ultrajado.

É, em suma, insustentável a sentença, como será demonstrado abaixo.

Com perfeito e lógico raciocínio jurídico, S. Exa. o douto *a quo* proclama:

“Ao meu juízo, não resta a menor sombra de dúvida: o Alvará Judicial que lastreou a

compra e venda da gleba de 1.366.775 m² é falso. E porque é documento que fundamenta a referida Compra e Venda, já o inquina de invalidade.

Poderíamos até parar por aqui, se não observássemos outra questão que confirma, ainda mais, o quanto sustentado pelo Autor.

Nos referimos à inexistência material da área de 1.366.775 m². Em síntese, sustenta o Autor que as partes contratantes dessa Compra e Venda criaram, no plano da ficção, a área de 1.266.775 m² – supostamente remanescente da “Fazenda Pinda”, naquela época conhecida como “Fazenda Penedo” – e materializaram esta ficção através de esbulho e turbação na área de 2.285.920 m² cuja propriedade é reconhecidamente do Autor. Ou seja, em que pese a área de 1.366.775 m² estar devidamente registrada no 2º Cartório de Imóveis, esta gleba não passa de uma ficção, desafortunadamente materializada em propriedade alheia.

Mais uma vez, tem razão o Autor.

Confrontando os limites descritivos da antiga “Fazenda Pinda” (fl. 160v.), com os limites da “Fazenda Penedo” (que seria remanescente da antiga “Fazenda Pinda”) – fls. 103 a 106 –, temos uma total discrepância.

.....

Portanto, a área de 1.366.775 m² é uma ficção e por isso não pode ser objeto de contrato de Compra e Venda. Razão pela qual a declaração de nulidade do contrato que a negociou é premente, com base no art. 166, inc. II do Código Civil” (sic - sentença – fls. 671/672).

Ora, se, forte na incontrastável prova dos autos, S. Exa. reconhece, sem titubeios, que é fraudulento (portanto, nulo de pleno direito) o

negócio (compra e venda) contraído entre a PROMOR e os ESPÓLIOS (?) de ARLINDA ESMERALDA e JOÃO JOSÉ DE ARAÚJO, há de ter-se igualmente nulo todo e qualquer ato que nele se funde.

Inadmitte-se, desse modo, a recusa judicial de reconhecer nulos “*todos os desmembramentos e contratos procedidos pela Promor, com relação à área de 1.366.775 m², considerando que, no presente caso, deve-se privilegiar o Princípio da Função Social da Propriedade em detrimento do Princípio da Legalidade*” (sic – fl. 684).

O princípio da função social da propriedade aparece, aqui, sem qualquer sombra de dúvida, distorcido, de aplicação exacerbada. Não se pode decidir com base nessa visão salutar do uso da propriedade, à custa do sacrifício de sagrados direitos individuais, do mesmo modo protegidos pela Constituição. À evidência, não há justiça em tal compreensão do Direito analisado.

CAVEAT EMPTIO

Segundo a milenar sabedoria dos romanos, que nos legaram os princípios basilares do nosso sistema jurídico, em transações da espécie debatida neste feito (como, de resto, na vida) impera a máxima *caveat emptio*. Vale dizer, “cuidado com a compra”, “cuidado com o negócio”.

In casu, aqueles que adquiriram, subsequentemente, à PROMOR, fração ou frações do terreno matriculado sob o nº 12028, perante o Cartório do Registro Imobiliário do 2º Ofício desta Capital, não observaram a sábia e antiquíssima observação dos povos itálicos. Portanto, agiram de forma incauta. E nenhum álibi têm para isso, pois a fraude cometida pela PROMOR e seus parceiros sofreu a mais ampla divulgação, o mais intenso debate público. Ain-

da que houvessem agido de boa-fé, deveriam pagar pelo mau negócio que praticaram, consubstanciado em aquisição a *non domino*.

DA NULIDADE E DA INEXISTÊNCIA DOS NEGÓCIOS JURÍDICOS

Em comedia, mas lapidar peça processual (fls. 2/30), requereu o Município do Salvador, por um dos seus ilustres Procuradores de então,

- a) que a presente ação seja julgada procedente, declarando-se a inexistência ou, pelo menos, a nulidade da escritura pública, lavrada em 6 de junho de 1979, no Tabelionato do 8º Ofício, às fls. 77 do livro 316, sob nº de ordem 042 (bem como sua posterior reti-ratificação e subsequente aditamento, estes últimos lavrados no tabelionato do VI Ofício), pela qual os espólios de ARLINDA ESMERALDA e JOÃO JOSÉ DE ARAÚJO pretenderam transferir a área de 1.366.775 m² à PROMOR;
- b) que se reconheça a inexistência ou, quando nada, a nulidade do registro correspondente à matrícula nº 12.028, procedido no Cartório do 2º Ofício de Imóveis, em 26 de outubro de 1979, relativo à escritura acima mencionada.

Julgando a lide, afirma o Exmo. Juiz a quo, na sentença ora impugnada:

“A aferição da ilicitude do objeto, orienta o operador do direito percebê-la no “Plano da Validade” dos negócios jurídicos e não no “Plano da Existência”. Daí porque, aferindo a sua presença, não restará outra alternativa ao exegeta senão declarar a nulidade do pacto.

À guisa de melhor explicitações sobre o tema, verifiquemos como era o tratamento desta questão no Código Civil de 1916 e como é no atual Código Civil:

.....
O tratamento em ambas as codificações é rigorosamente o mesmo: aferindo-se a ilicitude do objeto, será ele “nulo”. Daí porque, há que se afastar, de pronto, qualquer argumentação da parte Autora acerca da declaração de “inexistência” do negócio” (cf. sentença, às fls. 668/669).

Malgrado lançadas tais razões de fundamentação, veio, por fim, o ilustrado magistrado a deferir, nesse aspecto, inteiramente o pedido do Autor. Seria, pois, despiciendo, repisar sobre a questão. Contudo, em singela homenagem ao trabalho do dedicado representante judicial do Município do Salvador, pede-se vênua para trazer a lume, apesar de sua considerável extensão, precisa abordagem de saudoso professor da Faculdade de Direito da Universidade Federal da Bahia, a respeito da *quaestio*.

Com efeito, ensinou um mestre do Direito, que se colocou entre os maiores desta terra de RUY, ORLANDO GOMES:

A teoria da inexistência dos atos jurídicos é construção doutrinária que se não cristalizou na dogmática jurídica, em razão da resistência que lhe opõem grandes juristas. Continua (sic) a ser objeto de polêmica.

Elaborada por ZACHARIAE, para justificar a ineficácia total de atos praticados no campo do direito da família, e aceita por tratadistas conspícuos da Escola exegetica, criou corpo, até ser preconizada sua inserção na teoria geral da invalidade dos negócios jurídicos.

No direito de família, vigora o princípio de que o ato só é ineficaz, quando a lei o declara de modo expresso. Como o legislador se preocupa somente com os elementos de Direito que exige para sua validade, algumas situações podiam apresentar-se, nas quais certos pressupostos de fato, necessários à sua existência, não se verificavam,

embora o ato tivesse a aparência do negócio jurídico. Inexistindo no texto legal a proibição, por se tratar precisamente de pressuposto da sua formação, – presumido, portanto, – teria de ser reputado válido, porque não estava expressamente defeso. Mas a ordem jurídica não pode emprestar validade a um ato a que falta elemento constitutivo. Diante do impasse, a doutrina criou a categoria dos atos inexistentes, para justificar a ineficácia absoluta daqueles a que falta requisito juridicamente necessário à existência.

.....

 Admitiu-se, assim, a necessidade de criar-se, ao lado dos atos nulos e anuláveis, uma nova categoria, a dos atos inexistentes. A terminologia é ambígua. Objeta-se com a impossibilidade lógica, afirmando-se que, se ato foi praticado, existe. Mas, o que se quer exprimir com tal locução, é que, embora existente porque realizado, o ato não possui substantividade jurídica. O que se quer dizer é, em suma, que não se formou para o Direito.

Cabe, portanto, distinguir o ato inexistente do ato nulo. Este reúne os elementos necessários à sua constituição, mas apresenta defeito que a lei considera bastante grave, para lhe recusar validade. Aquele não chega a se formar, justo porque lhe falta requisito indispensável à sua existência jurídica. Falta-lhe, como acentua SANTORO PASSARELLI, elemento que lhe impede a identificação. Verificou-se que a teoria da inexistência, surgida no terreno do direito matrimonial, poderia ser aplicada a outros negócios jurídicos que não o casamento, possuindo cunho de generalidade suficiente a integrá-la na teoria geral da invalidade. Há também contratos inexistentes, como, v. g., o de venda sem que haja coisa vendida, ou preço. Consequentemente, além dos atos nulos e dos atos anuláveis, é preciso considerar os atos inexistentes.

Ato inexistente vem a ser o que não reúne os elementos de fato que a sua natureza ou seu objeto supõe, e cuja falta impossibilita sua concepção (AUBRY ET RAU).

.....

 A inexistência tem campo mais reduzido. O ato inexistente é puro fato sem existência legal (CAPITANT). Necessário que lhe falte uma condição para que se forme. Somente dois requisitos gerais podem ser considerados elementos de fato que, faltando inteiramente, não permitem sua formação. Esses elementos são: a) a vontade; b) o objeto. Todo negócio jurídico é, por definição, uma declaração de vontade. Não se pode conceber a sua existência, se lhe falta esse pressuposto necessário a seu nascimento.

.....

 Também não se concebe a existência de negócio jurídico sem objeto. É o nada.

.....

 Não obstante, a teoria da inexistência é tida como construção inútil. A falta do objeto pode ser considerada causa de nulidade, e a da vontade, até de anulabilidade.

.....

 Tais objeções abalam a teoria na (sic) inexistência. Do ponto de vista prático, é indiferente que o obstáculo à validade de um negócio jurídico seja de ordem natural ou legal. Em qualquer hipótese, não valerá. Demais disso, o ato inexistente, salvo quando a inexistência jurídica corresponde à inexistência de fato, é uma aparência de ato. Essa aparência precisa ser desfeita, o que se há de verificar, necessariamente, mediante pronunciamento judicial, a despeito da opinião dos partidários da teoria. O ato inexistente equivalerá, portanto, ao ato nulo, ainda sob esse aspecto prático (in Introdução ao Direito Civil, págs. 399/402, 2ª edição, 1965, Forense, Rio).

Ora, após proclamar: *“não resta a menor sombra de dúvida: o Alvará Judicial que lastreou a compra e venda da gleba de 1.366.775 m² é falso. E porque é documento que fundamenta a referida Compra e Venda, já o inquina de invalidade”* (fl. 671), sentenciou, a seguir, o nobre juiz a quo:

Poderíamos até parar por aqui, se não observássemos outra questão que confirma, ainda mais, o quanto sustentado pelo Autor.

Nos referimos a inexistência material da área de 1.366.775 m². Em síntese, sustenta o Autor que as partes contratantes dessa Compra e Venda criaram, no plano da ficção, a área de 1.366.775 m² – supostamente remanescente da “Fazenda Pinda”, naquela época conhecida como “Fazenda Penedo” – e materializaram esta ficção através de esbulho e turbação na área de 2.285.920 m² cuja propriedade é reconhecidamente do Autor. Ou seja, em que pese a área de 1.366.775 m² estar devidamente registrada no 2º Cartório de Imóveis, esta gleba não passa de uma ficção, desafortunadamente materializada em propriedade alheia.

Vê-se, então, haver atribuído o digno magistrado, à lide, a composição buscada pelo nosso Município, quer sob o rótulo da nulidade, quer sob o entendimento da teoria da inexistência do negócio jurídico. Aplicou-se à causa sob exame, o precioso entendimento dos doutrinadores, acima exposto na objetividade de mestre ORLANDO, que arrematara incontestavelmente: *“o ato inexistente equivale, portanto, ao ato nulo”*.

O que se tem em mira, ao pedir-se a declaração de inexistência do negócio jurídico, nem sempre é negar a sua prática, no plano meramente fático. Não. Em absoluto, não. O que se reconhece, ao afirmar-se essa inexistência, é a inconsistência da conduta humana, realmente

cometida, em sua dimensão jurídica. Aí, ela é o nada, é nula. É inexistente.

Conclui-se, destarte, ser plenamente jurídico o pedido lançado nestes autos: a declaração de inexistência ou de nulidade da escritura pública de compra e venda fraudada num conluio da PROMOR e, supostamente, dos espólios de ARLINDA ESMERALDA e JOÃO JOSÉ DE ARAÚJO.

DA NULIDADE DOS NEGÓCIOS JURÍDICOS E SEUS EFEITOS

Prescrevia o Código Civil (Lei nº 3.071, de 1º.1.1916), à época da propositura da ação, em seu art. 82, *“a validade do ato jurídico requer agente capaz (art. 145, I), objeto lícito e forma prescrita ou não defesa em lei (arts. 129, 130 e 145)”*. Diz o atual Código Civil (Lei nº 10.406, de 10.1.2002), à altura do art. 104, *“a validade do negócio jurídico requer I – agente capaz; II – objeto lícito, possível, determinado ou determinável; III – forma prescrita ou não defesa em lei”*. Nenhuma discrepância, pois, entre eles.

Demais disso, ao tratar da invalidade do negócio jurídico, os mesmos estatutos civis são coincidentes, ao imporem a sua nulidade, quando, dentre outras causas, for ilícito ou impossível o seu objeto (art. 145, II/art. 166, II).

Face a tais prescrições, houve por bem S. Exa., o preclaro juiz da 5ª Vara da Fazenda Pública desta Comarca do Salvador, Bahia, de declarar a nulidade da escritura pública de compra e venda firmada entre a Ré PROMOR e os ESPÓLIOS-RÉUS DE ARLINDA ESMERALDA e JOÃO JOSÉ DE ARAÚJO, geradora da matrícula de nº 12.028, perante o Cartório do 2º Ofício de Imóveis.

Ocorre que a causa de nulidade do negócio é de tal forma maléfica à higidez do sistema

jurídico (à sociedade como um todo, não apenas ao indivíduo ou a uma certa coletividade), que o Direito Positivo prescreve expressamente:

As nulidades devem ser pronunciadas pelo juiz, quando conhecer do negócio jurídico ou dos seus efeitos e as encontrar provadas, não lhe sendo permitido supri-las, ainda que a requerimento das partes (Código Civil/2002, art. 168, parágrafo único, correspondente ao Código Civil/1916, art. 146, parágrafo único).

O negócio jurídico nulo não é suscetível de confirmação, nem convalesce pelo decurso do tempo (Código Civil/2002 - art. 169).

E complementa-o, de modo taxativo:

Anulado o negócio jurídico, restituir-se-ão as partes ao estado em que antes dele se achavam, e, não sendo possível restituí-las, serão indenizadas com o equivalente (Código Civil/1916, art. 158; Código Civil/2002, art. 182).

São normas de ordem pública, que acima se transcreveram, para demonstrar-se que, havendo o emérito julgador reconhecido a nulidade/inexistência da escritura de compra e venda conferida à PROMOR, com respeito à área hoje matriculada sob nº 12.028, perante o 2º Ofício Imobiliário desta Capital, não poderia ele, porque a tanto a Lei o obrigava, deixar de também nulificar tudo quanto daquele ato primitivo decorreu. Repugna ao Direito inquirar de nulo, por decorrente de verdadeiro crime, determinado negócio, sem que se estenda a seus efeitos a nulidade proclamada. Entre nós, a melhor e sempre atual doutrina sempre o proclamou, a exemplo da lição seguinte:

“A nulidade de pleno direito é sanção civil mais intensa, porque visa a punir os que

transgridem preceitos de ordem pública ou de interesse geral. A nulidade dependente de rescisão é sanção menos intensa, porque se aplica na defesa de interesses privados. Conceitualmente não se confundem, por isso que seus fundamentos são diversos. Diversas, logicamente, são as consequências. Atingem os efeitos do ato. Os atos que atentam contra norma de interesse geral, são privados de todo efeito desde o nascimento, razão porque sua ineficácia é absoluta, podendo ser alegada por qualquer interessado. Esses atos natimortos não ressuscitam. A nulidade é, como visto, insanável e imprescritível” (ORLANDO GOMES, in ob. cit., pág. 409 – grifos acrescidos).

Também hoje, MARIA HELENA DINIZ anota a respeito do vigente regramento das nulidades: *“A nulidade absoluta não pode ser suprida pelo juiz, ainda que a requerimento dos interessados (CC, art. 168, parágrafo único, in fine), sendo insuscetível de confirmação, nem convalesce pelo decurso do tempo (CC, art. 169)” (in manual de Direito Civil, pág. 101, São Paulo, Editora Saraiva, 2011).*

Vista por esse ângulo, a respeitável sentença sob exame, *concessa venia*, ofende as disposições dos arts. 82, 145, II, e 158 do Código Civil de 1916 e dos arts. 104, 166, II, 168, parágrafo único, 169 e 182 do Código Civil de 2002.

PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS EM CONFLITO

É verdade que S. Exa., o douto juiz prolator da sentença sob recurso, reconhece o Direito do Município sobre a área (1.366.775 m²) negociada entre os Réus PROMOR e ESPÓLIOS DE ARLINDA ESMERALDA e JOÃO JOSÉ DE ARAÚJO (*“materializaram esta ficção através de esbulho e turbação na área de 2.285.920 m² cuja propriedade é reconhecidamente do Autor”* – sentença, fl. 671 – sem destaque no original).

Mas, embora o proclame, declarando a irrecusável nulidade da escritura lavrada em 6 de junho de 1979, sob nº 042, no Tabelionato do 8º Ofício de Notas desta Capital (sentença – fl. 684), indefere ele, incoerentemente, “o pedido do Autor para que seja declarado nulo (sic) todos os desmembramentos e contratos procedidos pela PROMOR, com relação à área de 1.366.775 m², considerando que, no presente caso, deve-se privilegiar o Princípio da Função Social da Propriedade em detrimento do Princípio da Legalidade” (idem – idem).

Seguindo o raciocínio de ORLANDO GOMES, em excelente capítulo da sua obra “Direitos Reais” (ob. cit., págs. 114/136), as transformações incidentes sobre o clássico (e absoluto) conceito de propriedade não são fenômeno ideológico emergente da Constituinte de 1988 que se haja cristalizado, como novidade, no texto da Carta vigente no País. Não. Consubstanciam tendência afluída desde metade do Séc. XIX e praticada no socialismo real do Séc. XX. Essa tendência, em que pese a oposição do malogrado neoliberalismo, persiste.

Todavia, necessário é reconhecer que o Brasil, apesar de toda a evolução e humanização da sociedade a que se propôs a Nação, promulgando a denominada “Constituição Cidadã”, optou por um regime em que prevalece o direito de propriedade, em toda sua inteireza.

O que se nota, lançando-se os olhos sobre a linha evolutiva do conceito de propriedade, como demonstrado por eruditos estudiosos, é a alternância cíclica entre a sua destinação mais individualista ou mais socialista. Assim, ao conceito “unitário” da propriedade, originário de Roma, sucedeu-se o paralelismo dos domínios da propriedade feudal. Seguiu-se-lhe a propriedade individualista do Código de Napoleão. Esta, por sua vez, veio a ser hostilizada pela concepção socialista, de cor marcadamente marxista. Com a queda do que se convencionou

chamar de “socialismo real”, o mundo viu-se tomado por uma onda (neo)liberal, que logo se mostrou sem maior perspectiva. Em nossos dias, já não mais se discute a necessidade de atribuir-se à propriedade uma função social.

Aliás, o Direito Constitucional brasileiro preocupa-se, há muito, com o direito de propriedade, de modo que a sua exploração se atribua um sentido coletivo. Conforme anotado por PATRÍCIA MARQUES GAZOLA, Procuradora do Município de Vitória, Estado do Espírito Santo,

Em nosso país, a carta de 1934, no art. 113, assegurava no item 17 que “... é garantido o direito de propriedade, que não poderá ser exercido contra o interesse social ou colectivo, na forma que a lei determinar (BRASIL, 1934). Na Constituição de 1946, o art. 147 determinava que “... o uso da propriedade será condicionada ao bem-estar social”, enquanto na Constituição de 1967, a função social da propriedade era mencionada no art. 160, III (BRASIL, 2004b) (in Concretização Direito à Moradia Digna – Teoria e Prática. pág. 65, Editora Forum, Belo Horizonte, 2008).

Não é, portanto, preocupação inédita, a do art. 170, III, da Constituição Federal. Todavia, ainda que se tenha erigido à condição de princípio constitucional, a função social da propriedade, o constituinte brasileiro, nos diversos momentos históricos em que foi chamado a reinstitucionalizar o Estado brasileiro, jamais deixou de prestigiar o direito de propriedade. Assim é que o texto constitucional vigente, ao tratar dos direitos e garantias fundamentais, em seu art. 5º, antes de dizer que “a propriedade atenderá a sua função social” (inciso XXIII), estabelece de forma cristalina que “**é garantido o direito de propriedade**” (inciso XXII).

Se desse modo o é, efetivamente, o desate encontrado pelo ilustrado a quo não atende ao espírito da Constituição.

Ao princípio da função social da propriedade não lhe pode ser dado o sentido que lhe atribuiu a sentença, sob pena de tornar-se nulo, o princípio que o antecede, qual seja o da própria garantia do direito de propriedade.

O que se estabeleceu no julgamento em tela, foi verdadeira desapropriação às avessas. E, mais grave, sem qualquer direito a prévia e justa indenização, que, de resto, é inafastável direito fundamental do titular do domínio, posto que também erigido a princípio constitucional (art. 5º, XXIV).

O raciocínio de S. Exa., o ínclito julgador de primeiro grau, se, como acima o salientamos, se mostra brilhante por antenado com as tendências mais atuais do Direito, merece, *data venia*, uma censura. É que faz o mais absoluto silêncio a respeito de qualquer recompensa devida ao Município, pela retirada sumária e criminosa da sua propriedade sobre a vastidão da área de 1.366.775 m².

Assim como não pode a Administração Pública tomar para si, ainda que por interesse social, bem pertencente ao cidadão, sem que lhe repasse prévio e justo valor indenizatório, em dinheiro (CF – art. 5º, XXIV), inadmissível se faz que a alguma pessoa de Direito Público Interno se subtraia bem de qualquer natureza e importância, para ser entregue a cidadãos, sem que estes, pela aquisição praticada, desembolsam a mínima contraprestação.

A moralidade, egrégio Tribunal, exige sinalagma nos atos de comércio, exceto nos que constituam mera liberalidade. Demais de tudo, coloca-se a espécie dos autos na seara do Direito Público, onde liberalidade se não admite.

Em nenhum momento pode-se esquecer de que a preocupação constitucional para com a função social da propriedade elimina o caráter capitalista do Estado brasileiro. E, mais uma vez, lembramo-nos do lúcido estudo de mestre

ORLANDO, quando, constatando a busca da época, pela nacionalização da propriedade (programa mais drástico que o da função social dela), reconheceu que

A tendência para a nacionalização não sacrificada, porém, as bases do regime econômico capitalista, visto que a limitação extensiva do direito de propriedade se faz como exceção. Permanece, como regra geral, o princípio da propriedade privada dos bens de produção. Não se verifica, em suma, transformação qualitativa do direito de propriedade. Numa palavra, não é socialista (in ob. cit., pág. 119).

Mutatis mutandis, é o que ocorre na espécie dos autos.

DO SISTEMA DE REGISTROS PÚBLICOS

A sentença que se analisa fere o sistema de registros públicos adotado pelo Direito brasileiro.

Com efeito, são princípios que caracterizam o sistema de registro de imóveis, no Direito brasileiro: o da continuidade, o da prioridade, o da especialidade, o da presunção, o da legalidade. Importam para a matéria versada nestes autos, especialmente, **os princípios da continuidade e o da legalidade.**

Princípio da continuidade – “Por este princípio, não deve haver lacunas na cadeia dominial de tal forma que sempre uma das partes deve ser a que já consta do registro anterior. A cadeia registral jamais deverá ser interrompida, pois esta é a prova de que o imóvel preexistia no patrimônio do transmitente” (apud MARIA CECÍLIA LADEIRA DE ALMEIDA, in Retificação de Área no Registro Imobiliário, pág. 14, São Paulo, Editora Jurídica Brasileira, 1999).

Afirmando o **princípio da continuidade**, os nossos tribunais já decidiram que

... não havendo qualquer registro ou transcrição anterior, não pode ser permitida a matrícula do imóvel, nos termos do art. 176, parág. 1º, I e II, da LRP, nem, em consequência, o registro do título apresentado, conforme o disposto no art. 195 da mesma lei (in RT 557/85).

Assentado esse entendimento basilar do registro imobiliário nacional, é irrecusável a conclusão de que, anulando-se **1**) a compra e venda simulada entre a PROMOR e o representante dos ESPÓLIOS DE ARLINDA ESMERALDA DE ARAÚJO E JOÃO JOSÉ DE ARAÚJO, bem como, via de consequência, **2**) a matrícula de nº 12028, do 2º Ofício de Imóveis desta Comarca, impossível se torna a validação de todos os desmembramentos que dela decorreram. *Sublata causa tollit effectus.*

Descabe, sem qualquer sombra de dúvida, a recusa do Juízo *a quo*, em declarar *“nulo todos os desmembramentos e contratos procedidos pela PROMOR, com relação à área de 1.366.775 m²”* (sic – sentença, fl. 684).

Como podem ser matriculados os imóveis dos adquirentes das frações transmitidas pela PROMOR, se a matrícula de onde promanam foi declarada nula? Se esse elo da cadeia sucessória imobiliária (a matrícula nº 12028) não mais existe, como os terrenos parcelados pela PROMOR podem interligar-se com a área maior derivada da antiga “Fazenda Pinda”? Impossível, pois a cadeia não mais existe; o sistema foi vulnerado.

A solução apresentada pela sentença, forçando a aplicação do belo e louvável princípio da função social da propriedade, é insustentável. Quis S. Exa. atender a todos os litigantes, numa sentença quase salomônica. Mas, assim como no célebre julgamento bíblico, a nenhum

atendeu. Ao Município outorgou o reconhecimento de que ao povo soteropolitano efetivamente subtraíram a grandíssima área de 1.366.775 m². A par disso, nenhuma contraprestação impôs aos fraudadores. Aos atuais ocupantes dos lotes em que se subdividiu aquela impressionante área urbana, garantiu-lhes a posse, o uso e o gozo dos seus respectivos imóveis, mas lhes deixou com títulos aquisitivos que não podem ser ostentados no sistema jurídico brasileiro. Apenas à PROMOR beneficiou em seu julgamento, pois, apesar de atribuir-lhe a nulidade (por fraude e inexistência de objeto) da escritura de nº 042, lavrada em 6.6.1979, no 8º Ofício de Notas desta Capital, em que figura a nomeada Ré, como adquirente, nenhuma sanção a ela lhe atribuiu.

Quanto ao outro **princípio, o da legalidade**, tem-se que *“o registro será válido, em razão de o negócio jurídico que o antecede também o ser”* (apud MARIA CECÍLIA LADEIRA DE ALMEIDA, ob. cit., pág. 18).

Em estudo sobre a matéria, Valmir Pontes, Professor da Universidade do Ceará, anotou:

O sistema do registro Imobiliário, entre nós, é rígido e fechado, sujeito ao princípio da continuidade do registro, de rigorosa observância. Por esse princípio, só a pessoa nominalmente referida no registro como titular do domínio de um imóvel pode transmitir a outrem esse seu direito ou onerá-lo de qualquer modo, pouco importando que o domínio lhe resulte de ato do próprio registro, como nas transmissões inter vivos, ou independa dele, como no usucapião ou na sucessão hereditária. O essencial é que o nome do outorgante figure no registro como titular da propriedade ou do direito real, em cada caso.

Assim, por exemplo, para que se possa transcrever um contrato de compra e venda, ou

inscrever uma escritura de empréstimo sob garantia hipotecária, indispensável é que o imóvel vendido ou hipotecado esteja registrado em nome do vendedor ou do hipotecante.

Este artigo (refere-se ao art. 195 da Lei 6.015, de 31.12.1973) conjuga-se com o art. 222, que determinam façam os tabeliães, escrivães e juízes, em todas as escrituras e atos relativos a imóveis, bem como nas declarações de bens prestadas em inventários e nos autos de partilha, referências à matrícula ou ao registro anterior, seu número e cartório (in Registro de Imóveis, págs. 92/93, Editora Saraiva).

A sentença, ao proclamar a nulidade da escritura de nº 042, lavrada em 6.6.1979, no 8º Ofício de Notas local, traz implícita a nulidade da matrícula de nº 12028, com base naquele título procedida, perante o 2º Ofício do Registro de Imóveis da Comarca de Salvador, Bahia.

É o que decorre da disposição do art. 214 da Lei nº 6.015, de 31.12.1973, *ipsis litteris*:

As nulidades de pleno direito do registro, uma vez provadas, invalidam-no, independentemente de ação direta.

A declaração de tal nulidade significa, portanto, o desaparecimento da matrícula nela referida. Se a matrícula, por ser nula, desaparece, não podem persistir os negócios que lhe sejam subsequentes. Se o sistema de registro se assenta em uma cadeia de atos regulares, lícitos, hígidos, desfeito um elo, desfaz-se a própria cadeia. Desfaz-se o sistema mesmo. Desfaz-se a legalidade.

Atente-se, ainda, para o que dispõe o art. 236 da Lei de Registros Públicos:

Nenhum registro poderá ser feito sem que o imóvel a que se referir esteja matriculado.

Portanto, o fracionamento procedido na área objeto da matrícula de nº 12028, perante o 2º Ofício de Imóveis de Salvador, tendo em vista o desaparecimento (nulidade = inexistência) dessa matrícula-mãe, não pode subsistir. De fato, como declarar-se a subsistência dos registros pertinentes à infinidade de alienações procedidas pela PROMOR, com base na matrícula 12028, após a nulidade desta? Se a lei (art. 236 acima transcrito) não permite que o registro seja feito sem que o imóvel a que se refira esteja matriculado, nenhuma das escrituras outorgadas pela PROMOR, a partir da matrícula que o Juízo *a quo* anulou, pode manter-se validamente registrada. Impõe-se também o seu cancelamento.

Nesse sentido, decidiu o Conselho Superior da Magistratura do Estado de São Paulo, à unanimidade:

Uma vez declarada, a nulidade de pleno direito atinge a todos os registros posteriores, impossibilitando o registro de atos a eles relativos (AC 914-0, São Paulo, 2.3.1982, Des. AFFONSO DE ANDRÉ, in Registro de Imóveis, organizado por NARCISO OLANDI NETO, pág. 122, Editora Saraiva, São Paulo, 1984).

É a orientação que o caso sob exame requer.

De mais a mais, a averbação determinada pela sentença, no sentido de que era nula a matrícula 12028, mas que persistiriam válidas escrituras subsequentes, não observa, como o deseja o Exmo. *a quo*, o disposto no art. 246 da Lei 6.015/73. Com todas as vênias, ao contrário, afronta-o.

É que, em verdade, a sentença não altera o registro consubstanciado na matrícula 12028. Ela o anula. O que se altera, permanece, ainda que alterado; o que se declara nulo, torna-se

inexistente. Portanto, ali, a única averbação possível seria a que declara a sua nulidade. Qualquer outra averbação que se lhe enderece estará sendo lançada no vazio.

DA INEXISTÊNCIA DE BOA-FÉ DOS SUCESSORES DO USURPADOR

Já se salientou que a sentença, sendo absolutamente justa e jurídica, quando reconhece a fraude perpetrada pelos Réus PROMOR e ESPÓLIOS DE ARLINDA ESMERALDA DE ARAÚJO e JOÃO JOSÉ DE ARAÚJO, peca por convalidar as aquisições de terrenos desmembrados da área maior, matriculada sob nº 12028, no 2º Ofício de Imóveis desta Comarca. De negócio nulo não pode decorrer negócio válido.

Ao contrariar essa máxima, S. Exa. o faz, segundo proclama, em decorrência, por um lado, do princípio constitucional da função social da propriedade, e, por outro, dada a, em sua ótica, boa-fé dos atuais proprietários dos lotes em que se subdividiu a extensa gleba originária.

Sobre a função social da propriedade já se discorreu acima. Restou demonstrado, com todo o respeito que a autoridade moral e intelectual do julgador merece, que esse princípio foi distorcido na sentença ora impugnada.

No que tange à apontada pseudo boa-fé dos adquirentes da área esbulhada pela Promor e seus comparsas, também esse fundamento sentencial não se sustenta.

Tenha-se em mira que o Município jamais se manteve inerte, diante da fraude e do esbulho de que foi vítima. Agiu em Juízo e fora dele, buscando a reparação do direito ultrajado. A própria sentença o reconhece, ao afirmar, à fl. 678, *“é verdade que, de acordo com o noticiado nos autos, o Município de Salvador, a princípio, tomou solução drástica expulsando os*

“invasores”, conforme noticiam os recortes de jornais às fls. 227, 239/243, ainda nos idos de 1980”.

Logo, se o Município atuou efetivamente na defesa dos seus direitos, se essa atuação repercutiu na imprensa, chegando ao conhecimento de todos os munícipes, se, sobretudo, ação (esta ação!) foi aforada, pleiteando a reparação da legalidade, logo após a prática do negócio criminoso, se protesto judicial se publicou para conhecimento de todos, ninguém que haja adquirido qualquer fração do terreno esbulhado pode alegar em benefício próprio a boa-fé a que se refere a sentença.

O Município não só ajuizou esta “Ação de Nulidade ou Mesmo de Inexistência de Atos Jurídicos” (*sic*), sua mais completa e efetiva atitude no sentido de pôr cobro às ilicitudes de que foi vítima. Não se há de esquecer que a demanda ainda foi levada ao conhecimento de toda a comunidade baiana, através de Protesto Judicial (fl. 137) e da publicação do inteiro teor da elucidativa inicial, nos jornais de maior circulação no Estado, além do Diário Oficial (fls. 149/145). Também comunicou a ocorrência do ilícito ao Exmo. Sr. Procurador-Geral da Justiça (fls. 108/112), para sua apuração criminal. Ainda representou ao Exmo. Sr. Corregedor-Geral da Justiça (fls. 113/119), buscando a responsabilidade disciplinar dos funcionários que houvessem contribuído para com a materialização da escritura pública de compra e venda e da própria matrícula de nº 12028, do 2º Ofício de Imóveis da Capital (fl. 120). Noticiou, nos diversos cartórios de notas e de registro imobiliário da Comarca, por ordem do Juízo curador da respectiva sucessão, a ilegalidade de qualquer alvará judicial, autorizando a alienação de terras supostamente integrantes dos ESPÓLIOS DE ARLINDA ESMERALDA DE ARAÚJO E JOÃO JOSÉ DE ARAÚJO (fl. 86).

Vê-se, portanto, o Município, sabedor de que *dormientibus non succurrit jus*, não se fez

inerte, não dormiu. Ao contrário, promoveu, nas mais diversas frentes, as medidas que o sistema jurídico colocava à sua disposição, para reparar a ofensa ao seu patrimônio e punir os que a cometeram.

DA DEMORA DO JULGAMENTO DA LIDE, DAS TRANSFORMAÇÕES DO DIREITO, NA LITISPENDÊNCIA, E DA SUA INAPLICABILIDADE À CAUSA

Note-se que a fraude referente à valiosa área do patrimônio público municipal foi perpetrada em escritura datada, perante o 8º Ofício de Notas desta Capital, de 6 de junho de 1979, e consubstanciada na respectiva matrícula de nº 12028, em 26 de outubro de 1979. Já no ano seguinte, precisamente em 23 de dezembro de 1980, e não em 2/9/1982, como o afirma o Exmo. a quo (cf. fl. 673), foi ajuizada a presente ação declaratória.

Com todo o respeito à diligência e ao labor jurisdicional de S. Exa. o digno prolator da sentença, descabe ponderar ao seu lado, no sentido de que “*desta (sic) data até os dias atuais, muita coisa ocorreu; a cidade de Salvador mudou; o mundo mudou; a Ciência Jurídica mudou*”. E o descabe, porque, se o Município teve atitude pronta e imediata, na busca da proteção judicial do seu direito, não se lhe podem imputar as consequências que se infiram do retardamento da prestação jurisdicional.

Claro que de lá, para cá, “*muita coisa ocorreu; a cidade de Salvador mudou; o mundo mudou; a ciência jurídica mudou*”. Não se pode negá-lo. Mas o que também não se pode, é tomar essas transformações em prejuízo do ofendido – o Município, vítima de uma articulação criminoso. Sem embargo de haver consubstanciado uma fraude, o negócio engendrado pelos primeiros Réus foi incapaz de motivar a sentença, que o ilícito reconheceu, a aplicar qualquer sanção aos fraudadores. Ao fim e

ao cabo de toda esta gigantesca luta judicial, não se pode deixar de constatar que alguém obteve um enriquecimento ilícito, sem que lhe fosse imposta qualquer punição criminal ou mesmo civil.

Tanto mais surpreende a visão do Juízo a quo, quando se verifica que a lide foi julgada antecipadamente, com base no art. 330, I, do Código de Processo Civil. Sim, disse o nobre juiz sentenciante:

Inicialmente ressalto que, diante das circunstâncias concretas destes autos, o preceituado pelo art. 330, inc. I do CPC autoriza, de imediato, o julgamento desta lide. Com efeito, não vislumbro a necessidade de prolongar esta ação iniciando-se uma fase instrutória que em nada contribuiria para o desfecho da lide; somente ajudaria a dilatar o martírio deste processo que agoniza nos corredores do judiciário baiano de primeiro grau por quase de trinta anos. Julgarei esta ação com a farta matéria documental carreada pelas partes ao longo das 654 laudas destes autos (sic – fl. 661).

Ora, se assim aconteceu neste caso; se o processo se encontrava “maduro” para sentença, independentemente da produção de qualquer outra prova, além da documental carreada para os autos, com as respectivas manifestações das partes que acorreram a Juízo, não se pode deixar de entender que **o julgamento aqui debatido poderia ter-se dado há exatos trinta anos**. Os autos mostram que, desde 1981, a relação processual se perfez, o litígio se compôs perante o respeitável Juízo de primeiro grau, aguardando a devida composição.

A Procuradoria Geral do Município do Salvador, porque acreditava, como o faz, na Justiça da sua Terra, promoveu, tão logo coligiu os elementos de convicção do almejado julgamento, o processo de declaração da fraude apontada.

Não se há, pois, de, *in casu*, tomar-se o decurso do tempo, como impediendo da justiça buscada pelo Autor.

CONCLUSÃO

A lide, eminente relator, excelentíssimos desembargadores, reclama outro desfecho. É certo que a inegável realidade dos nossos dias, inteiramente diversa daqueles dias em se praticaram os fraudulentos atos geradores desta lide, impede uma solução geométrica para a causa. Não se pode pretender que, constatada a fraude da PROMOR, sobre a imensa área de 1.366.775 m², *ipso facto* se determine a expulsão sumária de todos os que vieram a adquirir frações do terreno esbulhado por seu primitivo “adquirente” (??). Nestes termos, a solução se mostraria muito simplista e criadora de outro enorme problema social.

Impende, porém, o reconhecimento de que a sentença, nos termos em que foi lançada, sob color de proteger a suposta boa-fé dos adquirentes, prejudica o inocente por ela própria reconhecido. Diz-se, nela, que é nula a escritura de nº 042, lavrada em 06.06.1979, no 8º Ofício de Notas desta Comarca. Pois bem. E desse fato, que consequência se extrai com o julgamento sob exame, em termos de reparação ao prejudicado que, decididamente, é o Autor? Responde-se: nenhuma.

Isso não é justo, não é legal, não é jurídico.

É inadmissível que os fraudadores da referida escritura nada paguem por isso, nem no âmbito civil, nem na esfera criminal. Também não se admite que os adquirentes das parcelas alienadas pela PROMOR nada tenham que pagar. Sua boa-fé não se sustenta, dada a imprecisão com que agiram, a despeito de todas as providências adotadas pelo Município, ao levar à comunidade soteropolitana o conhecimento de todos esses fatos.

* * * * *

Ante o exposto, o Apelante requer ao egrégio Tribunal de Justiça da Bahia, que

1) dê provimento ao presente recurso, para reformar a sentença prolatada pelo Exmo. Juiz de Direito titular da 5ª Vara da Fazenda Pública desta Capital;

2) imponha aos culpados da fraude consubstanciada na escritura lavrada em 6.6.1979, sob nº 042, no 8º Ofício de Notas da Comarca, a reparação devida pelo ilícito praticado;

3) imponha, igualmente, aos adquirentes dos lotes vendidos pela PROMOR, ainda que se lhes garanta a posse das áreas por ela transmitidas a eles, o pagamento correspondente à compra e venda dos seus terrenos, em favor do Município, na hipótese de confirmar-se a impossibilidade de abandonarem os lotes que ocupam;

4) informe ao Ministério Público e à Corregedoria-Geral de Justiça, do julgamento da causa, para que, se ainda oportuno, possa o *decisum* refletir nos procedimentos criminal e disciplinar porventura instaurados a esse respeito.

Justiça!

SALVADOR-BA, 2, agosto, 2011

Ação civil pública movida pelo Município do Salvador para garantir circulação de pessoas e montagem de infraestrutura no carnaval 2011

Marcelo Luís Abreu e Silva

Procurador do Município do Salvador. Advogado-Sócio da AMQ Advocacia, Consultoria e Projetos Jurídicos. Professor da Faculdade Salvador (FACSAL) Especialista em Direito do Estado pela Universidade Federal da Bahia (UFBA).

Daniel Majdalani de Cerqueira

Procurador do Município do Salvador. Advogado-Sócio da AMQ Advocacia, Consultoria e Projetos Jurídicos. Professor do Instituto Baiano de Ensino Superior (IBES). Especialista em Direito Processual Civil pela Associação Educacional Unyahna. Especialista em Direito Eleitoral e Municipal pela Universidade Federal da Bahia (UFBA).

EXCELENTÍSSIMO SENHOR DOUTOR JUIZ DE DIREITO PLANTONISTA DA COMARCA DO SALVADOR - BAHIA

O MUNICÍPIO DO SALVADOR, pessoa jurídica de direito público, por meio dos Procuradores infrassignatários, com endereço profissional para intimações na Travessa da Ajuda, nº 2, Edifício Sulamérica, 1º andar, nesta Capital, vem perante Vossa Excelência, nos termos da Lei 7.347/85, ajuizar, a presente

AÇÃO CIVIL PÚBLICA COM PEDIDO DE ANTECIPAÇÃO DE TUTELA

em face do SINDICATO DOS TRABALHADORES NA INDÚSTRIA DA CONSTRUÇÃO E DA MADEIRA NO ESTADO DA BAHIA, pessoa

jurídica de direito privado, com sede na Rua Visconde de Ouro Preto, nº 18, Barroquinha, Salvador, Bahia; e do SINDICATO DOS COMERCIÁRIOS DA BAHIA, pessoa jurídica de direito privado, sediada na Rua Francisco Ferraro, 53, Nazaré, Salvador, Bahia; em conformidade com as razões que passa a expor.

I – DOS FATOS

Os agentes vinculados aos sindicatos Réus estão patrocinando manifestações que prejudicam a realização do Carnaval 2011. Segundo documentação acostada, manifestantes encontram-se na Praça do Campo Grande – um dos circuitos carnavalescos – ocupando local destinado à estrutura operacional do evento, que corresponde à Central de Comando de

Monitoramento; Camarotes Oficiais do Governador, do Prefeito, do Vice-Prefeito e da Câmara Municipal; cabine de rádios; praticáveis de televisões; arquibancadas populares; e, sobretudo, a passarela de desfile de entidades carnavalescas.

A postura acima mencionada, como é fácil de observar, prejudica a realização do Carnaval 2011 no Circuito Campo Grande, ofendendo o interesse da coletividade, não só do ponto de vista econômico, como também do ponto de vista turístico e cultural.

Não observam os Sindicatos Réus que tais manifestações, mesmo não estando relacionadas ao Poder Público Municipal, acabam atravancando relevante interesse coletivo, posto que a cidade, neste momento, recebe inúmeros turistas que movimentam a economia local, além de ser necessária a utilização de vias públicas pelos grupos expressivos da cultura regional. Não bastasse, mostra-se imperiosa a montagem de infraestrutura de rádio e de televisão, além de arquibancadas para entretenimento e camarotes particulares e oficiais.

Em face deste episódio, a Municipalidade se vê obrigada a mover a presente ação coletiva, buscando no Poder Judiciário o amparo necessário para evitar e reprimir atos capazes perturbar ou impedir a realização do Carnaval 2011.

II – O CABIMENTO DA AÇÃO CIVIL PÚBLICA E A LEGITIMIDADE ATIVA DO MUNICÍPIO DO SALVADOR

A Lei Federal nº 7.347/85, com alterações introduzidas pelo Código de Defesa do Consumidor, assegurou a tutela coletiva de interesses coletivos em sentido amplo, abrangendo os de natureza difusa, coletiva propriamente dita, e os individuais homogêneos. Como efeito, mos-

tra-se perfeitamente cabível a utilização deste instrumento processual para defesa dos interesses em tela, quais sejam, a valor turístico, econômico e cultural do Carnaval de Salvador.

De acordo com a Lei de Ação Civil Pública:

Art. 1º Regem-se pelas disposições desta Lei, sem prejuízo da ação popular, as ações de responsabilidade por danos morais e patrimoniais causados:

(...)

III – a bens e direitos de valor artístico, estético, histórico, turístico e paisagístico;

IV – a qualquer outro interesse difuso e coletivo;

(...)

Destarte, enquanto o interesse turístico possui menção expressa no inciso III, o interesse cultural e econômico, por assumir natureza difusa, encontra-se abrangido pelo inciso IV, sendo indivisíveis e de titularidade indeterminada, consoante definição estabelecida no Código de Defesa do Consumidor, art. 81, parágrafo único, I.

Nesta mesma senda, desponta com hialina clareza a legitimidade do Município do Salvador para propositura da presente ação coletiva. Eis o que dispõe a Lei 7.347/85:

Art. 5º Têm legitimidade para propor a ação principal e a ação cautelar:

(...)

III - a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

(...)

O mesmo se diga em relação ao Código de Defesa do Consumidor:

Art. 82. Para os fins do art. 81, parágrafo único, são legitimados concorrentemente:

(...)

II - a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal;

Assentada a pertinência da ação e a legitimidade do seu Autor, não se antevê nenhum obstáculo processual à análise do mérito, valendo ressaltar-se que os Réus são pessoas jurídicas legitimadas para responder pela conduta dos filiados, no que tange à reinvidicação dos seus direitos enquanto categoria profissional.

III – DOS FUNDAMENTOS JURÍDICOS

Consoante já assinalado alhures, a conduta dos mencionados sindicatos ao promover o indigitado ato que culminou no impedimento da montagem da estrutura operacional do carnaval, denota que o exercício dos direitos constitucionalmente assegurados no art. 5º, incisos IV e XVI (direito de livre manifestação de pensamento e de reunião), está se dando em desacordo com a sua finalidade social, configurando-se, por conseguinte, *in casu* em um verdadeiro abuso no exercício deste direito, pelo que carece de imediata reprimenda por parte do Poder Judiciário, conforme se demonstrará.

Acerca do conceito de abuso de direito, vale gizar que ele origina-se no Direito Medieval, tendo sido observado na teoria dos atos emulativos (*aemulatio*), segundo a qual os atos praticados com a intenção deliberada de causar prejuízos a terceiros e sem visar a obtenção de benefícios em proveito próprio, deveriam ser reparados e/ou impedidos.

O Direito Romano também guardou vestígios do exercício dos atos emulativos, onde se praticavam os mais grosseiros abusos sob o pretexto de se exercitar um direito reconhecido por lei, desvirtuando-se, dessa forma, a finalidade social dos direitos subjetivos com o intuito de causar dano injusto a terceiro.

Posteriormente, a partir do Direito Moderno, a doutrina do abuso de direito foi difundida na maioria dos ordenamentos jurídicos das grandes nações, notadamente no Direito Italiano, Russo, Argentino e Português, tendo este último influenciado o Código Civil brasileiro de 2002.

Vale destacar, à guisa de ilustração, que o *leading case*, em matéria de abuso de direito, foi o famoso caso *Clement Bayard*, julgado pela Corte de Amiens, onde fora taxativamente aceita a teoria do abuso de direito. Neste episódio, o proprietário de um terreno confinante a um campo de pouso de dirigíveis construiu, sem qualquer justificativa plausível, enormes torres com lanças de ferro colocadas em seus vértices, as quais, por sua vez, passaram a representar perigo para as aeronaves que ali aterrissavam.

Assim, ao proferir o julgamento da causa, o Tribunal considerou abusiva a conduta do titular do domínio, atestando, portanto, o exercício anormal e despropositado do direito de propriedade.

Com supedâneo no Código Civil vigente, que previu o instituto do abuso de direito, para que este se faça presente é necessária a existência de uma conduta que exceda um direito com o desiderato de causar injusto dano a terceiro.

In casu, vislumbra-se que a conduta dos sindicatos de impedir a montagem da estrutura operacional do carnaval revela, de modo inequívoco, o manifesto excesso no exercício do direito de livre manifestação de pensamento e de reunião, pois para o exercício dos mencionados direitos, dentro dos limites da juridicidade, não seria mister escolher para a manifestação dos desígnios da categoria um local estratégico para a gestão operacional do carnaval justamente a poucas horas do início do festejo nem muito menos impedir a montagem destas necessárias estruturas.

De igual modo, constata-se que este excesso no exercício do mencionado direito visa justamente punir e causar injusta lesão ao turismo, cultura e economia local, em razão do não atendimento dos desejos da categoria.

Vale dizer: os sindicatos envolvidos estão a desvirtuar o exercício dos mencionados direitos, vez que almejam impor, a qualquer custo, que os seus anseios sejam atendidos, fazendo uso das mais reprováveis estratégias, pouco se importando com os danos que já foram ou que continuarão a ser causados à sociedade.

Em um caso similar ao ora apresentado, em que o Sindicato dos Professores do Ensino Oficial do Estado de São Paulo – APEOESP fez uso de prática similar à dos sindicatos mencionados de causar prejuízos a sociedade – no caso fechar as ruas da Avenida Paulista em horário de pico – para difundir os seus anseios, a pretexto de estarem no exercício do direito de livre manifestação de pensamento e de reunião, o Poder Judiciário proibiu liminarmente a realização destas passeatas com o manifesto propósito de causar danos à sociedade.

Irresignado, o sindicato recorreu do decurso, mas não obteve êxito, vez que o Tribunal Paulista manteve a decisão interlocutória entendendo que as ditas manifestações se constituíram em abuso do direito de livre manifestação de pensamento e de reunião, senão veja-se:

EMENTA - CIVIL PÚBLICA – MEDIDA CAUTELAR – Liminar deferida para coibir o sindicato a promover passeatas em vias de circulação de São Paulo, por onde trafeguem veículos automotores (bem como se abstenha de interromper ou prejudicar a fruição do trânsito, por qualquer meio) – Competência desta Câmara, diante do julgamento de Dúvida de Competência suscitada pela 7ª Câmara de Direito Público –

Presença do *fumus boni juris e periculum in mora* – Passeatas que ensejaram a propositura da ação que sempre ocorriam em dias úteis (especialmente às sextas-feiras) e durante o horário comercial, interditando movimentadas vias públicas (principalmente a Avenida Paulista), impedindo ou dificultando acesso a hospitais localizados na região – Agravante reincidente em tal conduta (o que também justifica a manutenção da medida liminar) – Direito de greve que, ademais, não foi tolhido (já que a assembléia dos professores acabou sendo realizada na Praça da República e a liminar impede a realização de tais manifestações em locais que não impeçam a fluidez do trânsito) - Discussão acerca da ausência de abuso de direito ou afronta a direito constitucional do agravante extrapola os limites do recurso que pretende a revogação da liminar – Manifestações mencionadas pela agravante ('Parada Gay, 1º de Maio da CUT' e 'Marcha para Jesus') que fazem parte do calendário oficial da cidade e não se realizam em dias úteis – Decisão mantida – Recurso improvido. (TJ/SP, Agravo de Instrumento nº: 994.08.021954-0 - antigo 587.306.4/3-00- Rel. Des. Salles Rossi).

O abuso por parte dos Réus deve-se, ainda, à falta de proporcionalidade no exercício das manifestações em tela, que deveria ser momentaneamente compatibilizada com o interesse cultural, econômico e turístico inerente aos festejos carnavalescos.

Sabe-se que a proporcionalidade afigura-se como princípio implicitamente contemplado na Constituição da República, não gozando de legitimidade comportamentos que, apesar de aceitos na Carta, venham ser exercidos a ponto de impedir a efetivação de interesses mais relevantes em dado caso concreto.

Com base na técnica da ponderação de interesses, não resta dúvida de que o benefício cultural, turístico e econômico trazido pelos festejos momescos da Capital baiana tem prevalência sobre as reuniões patrocinadas pelos Réus, que optaram por realizá-las em local inapropriado.

Assim como liberdade de pensamento, a cultura, o turismo e a ordem econômica encontram-se agasalhados pela Constituição da República, como se vê nos seguintes artigos:

Art. 30. Compete aos Municípios:
IX - promover a proteção do patrimônio histórico-cultural local, observada a legislação e a ação fiscalizadora federal e estadual.

(...)

Art. 180. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios promoverão e incentivarão o turismo como fator de desenvolvimento social e econômico.

Art. 215. O Estado garantirá a todos o pleno exercício dos direitos culturais e acesso às fontes da cultura nacional, e apoiará e incentivará a valorização e a difusão das manifestações culturais.

§ 1º - O Estado protegerá as manifestações das culturas populares, indígenas e afro-brasileiras, e das de outros grupos participantes do processo civilizatório nacional.

(...)

O Carnaval de Salvador é uma das maiores expressões de cultura popular, trazendo benefícios econômicos para a Comuna. Durante a sua realização, portanto, cabe ao Poder Público garantir o acesso às vias públicas necessárias ao evento. Ainda é preciso que arquibancadas e camarotes estejam disponíveis aos foliões e autoridades públicas, sem prejuízo de acessibilidade necessária à divulgação dos festejos pelos veículos de comunicação.

Conquanto não se reconheça a existência de hierarquia entre normas constitucionais, o princípio da proporcionalidade assegura *in concreto*, a mitigação de um princípio constitucional para satisfazer outro tido como superior, conforme o bem jurídico a ser tutelado de maneira mais imediata.

A manifestação cultural, o turismo e o desenvolvimento regional, por serem princípios constitucionais, gozam de grande abstração e generalidade, irradiando-se pelo texto magno de forma a guiar a interpretação de outras normas. Conforme conceitua Robert Alexy (1993, p. 86)

“[...] los principios son mandatos de optimización, que están caracterizados por el hecho de que pueden ser cumplidos em diferente grado y que la medida debida de su cumplimiento no solo depende de las posibilidades reales sino también de las jurídicas. El ámbito de las posibilidades jurídicas es determinado por los principios y reglas opuestos”. (grifado)

Essa natureza principiológica permite que os valores retomados e o direito de reunião sejam ponderados entre si quando em determinado caso concreto se revelem conflitantes. De maneira que um deles será sacrificado para a satisfação do interesse juridicamente preponderante, sem comprometer a outra norma, que subsistirá de forma latente. Neste compasso, a importância do evento carnavalesco impõe a prevalência dos valores culturais e turísticos em detrimento da atividade dos Réus.

Em outras palavras, significa dizer que não se mostra razoável impedir a realização do carnaval apenas para garantir a manifestação dos citados manifestantes. Aplicando a lição de

Canotilho¹, constata-se ser exigível o sacrifício dos interesses dos Réus em proveito de uma finalidade maior, até porque o direito de reunião e manifestação podem ser exercidos em local diverso, sem haver um sacrifício desproporcional dos seus interesses.

IV- DA ANTECIPAÇÃO DOS EFEITOS DA TUTELA

As provas apresentadas revelam-se bastantes para o enquadramento da pretensão como uma conduta dos Réus, que penaliza a coletividade, e se constitui, em sua substância, prova inequívoca para o convencimento da verossimilhança das alegações deduzidas, a qual se encontra definida, de acordo com a doutrina, nos seguintes termos:

“Deve-se proporcionar a quem tem direito à situação jurídica final que constitui objeto de uma obrigação específica precisamente aquela situação jurídica final que ele tem o direito de obter.” (Cândido Rangel Dinamarco, “A reforma do Código de Processo Civil”, São Paulo, Malheiros, 1995, página 149, sobre pensamento de Giuseppe Chiovenda).

No contexto destas razões e das provas apresentadas, resta evidenciado o abuso e a desproporcionalidade das manifestações deflagradas pela forma gravosa como vem se desenvolvendo, obstruindo e impedindo a realização do carnaval em um dos seus circuitos e, com isso, a presença da plausibilidade do direito invocado e verossimilhança das alegações exordiais.

Por outro lado, é manifesto o receio de dano grave ou de difícil reparação, diante dos riscos que a comunidade soteropolitana pode vir a sofrer com o impedimento, atrasos e contratempos na realização dos festejos, e o risco de comprometimento da regularidade do car-

naval, quando pessoas poderão ficar sem participar da festa, além do próprio prejuízo à divulgação da festa, já que os Réus impedem a instalação de cabines de rádio e praticáveis das televisões.

¹ a) Princípio da conformidade ou adequação de meios (Geeignetheit)

O princípio da conformidade ou adequação impõe que a medida adoptada para a realização do interesse público deve ser apropriada à prossecução do fim ou fins a ele subjacentes. Conseqüentemente, a exigência de conformidade pressupõe a investigação e a prova de que o acto do poder público é apto para e conforme os fins justificativos de sua adopção (Zielkonformität, Zwecktauglichkeit). Trata-se, pois, de controlar a relação de adequação medida-fim. Este controlo, há muito debitado relativamente ao poder discricionário e ao poder vinculado da administração, oferece maiores dificuldades quando se trata de um controlo das leis dada a liberdade de conformação do legislador.

b) Princípio da exigibilidade ou da necessidade (Erforderlichkeit)

O princípio da exigibilidade, também conhecido como princípio da necessidade ou da menor desvantagem possível. Assim, exigir-se-ia sempre a prova de que, para obtenção de determinados fins, não era possível adoptar outro meio menos oneroso para o cidadão. Dada a natural relatividade do princípio, a doutrina tenta acrescentar outros elementos conducentes a uma maior operacionalidade prática: a) a exigibilidade material, pois o meio deve ser o mais poupado possível quanto à limitação dos direitos fundamentais; b) a exigibilidade espacial aponta para a necessidade de limitar o âmbito da intervenção; c) a exigibilidade temporal pressupõe a rigorosa delimitação no tempo da medida coactiva do poder público; d) exigibilidade pessoal significa que a medida se deve limitar a pessoa ou pessoas cujos interesses devem ser sacrificados. O princípio da exigibilidade não põe em crise, na maior parte dos casos, a adopção da medida (necessidade absoluta), mas sim a necessidade relativa, ou seja, se o legislador poderia ter adoptado outro meio igualmente eficaz e menos desvantajoso para os cidadãos.

c) O princípio da proporcionalidade em sentido restrito

Quando se chegar à conclusão da necessidade e adequação da medida coactiva do poder público para alcançar determinado fim, mesmo neste caso deve perguntar-se se o resultado obtido com a intervenção é proporcional à carga coactiva da mesma. Está aqui em causa o princípio da proporcionalidade em sentido restrito, entendido com o princípio da justa medida. Meios e fim são colocados em questão mediante um juízo de ponderação, com o objetivo de se avaliar se o meio utilizado é ou não desproporcionado em relação ao fim. Trata-se, pois, de uma questão de medida ou desmedida para se alcançar um fim: pesar as desvantagens do fim. (Direito Constitucional. 5ª ed. Coimbra: Almedina, 1992. pp. 386/387)

Se a tutela pretendida não for antecipadamente deferida, ainda que somente em um dos seus efeitos, deixando-se para a sentença fazer a entrega da prestação jurisdicional ao final, o dano se consumará de forma irreversível, quando os valores constitucionais defendidos estiverem completamente sacrificados.

O Autor requer, assim, com fundamento no artigo 273 do Código de Processo Civil, a antecipação dos efeitos da tutela pretendida no pedido inicial, a fim de que seja determinada aos Réus a desocupação do acesso destinado à montagem da estrutura operacional do Carnaval, abrangendo os camarotes oficiais e privados, cabine de rádios, praticáveis de televisões, arquibancadas populares e passarela do desfile de entidades carnavalescas, além de se absterem de praticar qualquer ato tendente a impedir o regular desenvolvimento do Carnaval de Salvador, em qualquer dos seus circuitos, sob pena de multa diária no valor de R\$100.000,00 (cem mil reais), em razão das lesões que podem ocorrer em caso de descumprimento. Requer, ainda, seja expedido ofício à Secretaria de Segurança Pública do Estado da Bahia, requisitando o emprego do efetivo policial necessário para cumprimento da decisão, se não bastar o mecanismo indireto de coerção.

V – DA CONCLUSÃO

Em face do exposto, requer:

a) citação dos Réus nos endereços declinados no preâmbulo desta peça vestibular;

b) a intimação do Ministério Público do Estado da Bahia, para acompanhamento do feito;

c) a confirmação do pedido liminar, determinando aos Réus a desocupação do acesso destinado à montagem da estrutura operacional do Carnaval, abrangendo os camarotes oficiais

e privados, cabine de rádios, praticáveis de televisões, arquibancadas populares e passarela do desfile de entidades carnavalescas, além de se absterem de praticar qualquer ato tendente a impedir o regular desenvolvimento do Carnaval de Salvador, em qualquer dos seus circuitos, sob pena de multa diária no valor de R\$100.000,00 (cem mil reais), em razão das lesões que podem ocorrer em caso de descumprimento. Requer, ainda, seja expedido ofício à Secretaria de Segurança Pública do Estado da Bahia, requisitando o emprego do efetivo policial necessário para cumprimento da decisão, se não bastar o mecanismo indireto de coerção.

d) a produção de todos os meios de prova admitidos em Direito, em especial, a prova testemunhal, documental e pericial, além do depoimento pessoal dos representantes dos Réus, sob pena de confissão.

e) a condenação dos Réus no ônus da sucumbência.

Dá a causa, para fins meramente fiscais, o valor de R\$1.000,00 (mil reais).

Pede Deferimento.

Salvador, 2 de março de 2011.

MARCELO LUÍS ABREU E SILVA
Procurador do Município
OAB-BA 20.470

DANIEL MAJDALANI DE CERQUEIRA
Procurador do Município
OAB-BA 21.459