

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS  
FACULDADE DE DIREITO**

**O FUNDO ESTADUAL DE EQUILÍBRIO FISCAL DO RIO DE JANEIRO (“FEEF”)  
E A VIOLAÇÃO AO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL**

**RENAN D’ELIA GONÇALVES**

**RIO DE JANEIRO  
2022**

**RENAN D' ELIA GONÇALVES**

**O FUNDO ESTADUAL DE EQUILÍBRIO FISCAL DO RIO DE JANEIRO (“FEEF”)  
E A VIOLAÇÃO AO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação da **Professora Dra. Vanessa Huckleberry Portella Siqueira**

**RIO DE JANEIRO**

**2022**

### CIP - Catalogação na Publicação

D393f D' Elia Gonçalves, Renan  
O FUNDO ESTADUAL DE EQUILÍBRIO FISCAL DO RIO DE  
JANEIRO (''FEEF'') E A VIOLAÇÃO AO SISTEMA TRIBUTÁRIO  
NACIONAL / Renan D' Elia Gonçalves. -- Rio de  
Janeiro, 2022.  
60 f.

Orientador: Vanessa Huckleberry Portella  
Siqueira .

Trabalho de conclusão de curso (graduação) -  
Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade  
Nacional de Direito, Bacharel em Direito, 2022.

1. Direito Tributário . I. Huckleberry Portella  
Siqueira , Vanessa, orient. II. Título.

**RENAN D' ELIA GONÇALVES**

**O FUNDO ESTADUAL DE EQUILÍBRIO FISCAL DO RIO DE JANEIRO E A  
VIOLAÇÃO AO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação da **Professora Dra. Vanessa Huckleberry Portella Siqueira**

Data da Aprovação: 20 / 07/2022

Banca Examinadora:

---

Prof.<sup>a</sup> Dra. Vanessa Huckleberry Portella Siqueira – Orientadora

---

Prof. Bruno Curi

**RIO DE JANEIRO**

**2022**

## AGRADECIMENTOS

Primeiramente, agradeço à Deus por ter me dado a oportunidade de estudar na faculdade que tanto sonhei durante a minha vida, a gloriosa Faculdade Nacional de Direito. Mais do que isso, agradeço por ter me abençoado e me dado força para percorrer esse caminho árduo.

Agradeço à minha mãe e meu pai, Renata D'Elia e Marcelo Gonçalves, por terem feito o possível e o impossível para minha formação acadêmica e profissional. Nunca esquecerei o esforço de vocês e espero um dia poder retribuí-los. Sem vocês, não estaria aqui hoje, pois, quando todos duvidaram, vocês foram meu porto-seguro e me deram força para contrariar aqueles que não acreditaram em mim. Eu amo vocês.

Estendo o agradecimento aos demais da minha família, que foram igualmente importantes para mim: meus avós que tanto amo, Walda, Alberto e Nilzea, os quais desempenharam na minha vida um papel fraternal, sendo responsáveis também pela minha criação; meus sobrinhos-primos, Enzo, Vitório e Luigi, que representam uma das mais puras formas de amor que uma pessoa pode ter na vida; meus tios, Vanessa e Fábio, os quais tive como segundos pais e sempre irei amá-los incondicionalmente.

Agradeço também aos que não estão mais nesse plano, meu avô, Francisco, e minha bisavó, Antônia, que, sem sombra de dúvidas, guiaram todo esse meu percurso.

Aos meus amigos que cresceram comigo na Zona Norte do Rio de Janeiro, Paulo Victor, Pedro Novaes, Júlio, Diuliano, Allan, Cássio, Matheus Dantas, Bonavita, Breno, Britto e Medalhas; aos meus amigos da Loucos da Central, Jamal, Diego, Mani e Edison; e aos meus fiéis amigos, Gustavo e Paulo Loureiro.

À minha melhor amiga, Manuella Cavalheiro, que esteve comigo em todas as etapas da minha vida. Ainda que estivéssemos distantes fisicamente, sempre contamos um com o outro.

Por fim, à minha namorada, Julia Santoro, companheira de vida, que foi o ponto de equilíbrio nos meus piores momentos. Com você, pude transformar todo o estresse em amor e ver o mundo de uma forma mais leve. Você foi, é e sempre será luz para a minha vida. Te amo, princesa.

## RESUMO

O presente trabalho apresenta um estudo crítico a respeito do Fundo de Equilíbrio Fiscal do Rio de Janeiro, instituído pela Lei nº 7.428/2016. A questão revela-se interessante, uma vez que, a partir desse normativo, os contribuintes os quais detinham, ou que viriam a ter, benefícios fiscais passaram a ter a obrigação de repassar compulsoriamente parte desse valor ao Fisco como condição a fruição do respectivo incentivo. Irresignados, diversos contribuintes buscaram o apelo jurisdicional com o objetivo de afastar a exação, sob argumento de diferentes violações à Constituição Federal e ao Código Tributário Nacional. A matéria, perpassou, preliminarmente, pelo crivo do Órgão Especial do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro e, hoje, encontra-se pendente de julgamento no Supremo Tribunal Federal.

Palavras-chave: Direito Tributário; Supremo Tribunal Federal; Código Tributário Nacional; Incentivo Fiscal; Tributo

## **ABSTRACT**

The present paper represents a criticism study on Financial Equilibrium Fund, created by Rio de Janeiro through Law nº 7.428/2016. The controversy is an interesting cause, since its imposition, those who have financial, or expect to have, incentive started to have to repass a part of its value as a condition to use the respective benefice. From that moment, many taxpayers sued a reclamation by the argue of Federal Constitution's and Tax Code's violation. At this time, the matter is object of discussion on the Supreme Court.

**Keywords:** Tax Law; Customs Law; Tax Incentive; Supreme Court; Tax Code; Taxpayers

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	10
<b>DELIMITAÇÃO TEMÁTICA – LEI Nº 7.428/2016 COMO OBJETO DO PRESENTE ESTUDO</b> .....	14
<b>1. A DISCUSSÃO ACERCA DA NATUREZA JURÍDICA DO FEEF</b> .....	16
1.1. CONCEITO DE TRIBUTO SEGUNDO O CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	16
1.2. A CLASSIFICAÇÃO DO FEEF COMO TRIBUTO À LUZ DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	22
1.3. AS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS SEGUNDO O STF E OS CRITÉRIOS DE CLASSIFICAÇÃO .....	24
1.4. A ESPÉCIE TRIBUTÁRIA DO FEEF .....	29
<b>2. A DISCUSSÃO SOBRE A INVIABILIDADE JURÍDICA DO FEEF</b> .....	33
2.1. FEEF COM CARÁTER TÍPICO DE IMPOSTO - ICMS .....	33
2.1.1. VEDAÇÃO DE VINCULAÇÃO DA RECEITA DE IMPOSTO A UM FUNDO ESPECÍFICO .....	34
2.1.2. DESRESPEITO À SISTEMÁTICA DA NÃO-CUMULATIVIDADE .....	39
2.2 FEEF COM CARÁTER TÍPICO DE EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO OU CONTRIBUIÇÃO .....	43
2.3 DA INAPLICABILIDADE DO FEEF SOBRE BENEFÍCIOS PROTEGIDOS PELO ART 178 DO CTN E SÚMULA 544 DO STF.....	46
2.4 DO DESRESPEITO AO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIA.....	50



**CONCLUSÃO** .....57

**REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS** .....60

## INTRODUÇÃO

No ano de 2016, o Estado do Rio de Janeiro publicou a Lei nº 7.428/2016, regulamentada pelo Decreto nº 45.810/2016, em que condicionou a fruição de benefícios fiscais relacionados ao Imposto sobre Circulação de Mercadoria (“ICMS”), concedidos ou que ainda viriam a ser, ao depósito do equivalente a 10% (dez por cento) aplicado sobre a diferença entre o valor do imposto calculado com e sem a utilização incentivo fiscal.

O montante arrecadado seria destinado ao Fundo Estadual de Equilíbrio Fiscal (“FEEF”), o qual, criado pelo prazo de 2 (dois) anos, revelava-se um fundo temporário tendo como principal objetivo a manutenção do equilíbrio econômico do Estado do Rio de Janeiro.

Por outro lado, para amenizar o desequilíbrio financeiro provocado às empresas pela inesperada redução do benefício fiscal, a referida lei prorrogou de igual modo o prazo para fruição do incentivo, como uma forma de ressarcir as empresas dos valores depositados ao FEEF.

É importante contextualizar que, na época de sua publicação, o Estado do Rio de Janeiro vinha sofrendo com uma notória crise econômica. Os servidores públicos não recebiam integralmente seus vencimentos, as obrigações com os fornecedores do estado não eram adimplidas e a dívida pública crescia cada vez mais.

A situação era tão caótica que foi decretado o “estado de calamidade pública,” por meio da Lei nº 7.483/2016, que possibilitou ao Estado apresentar diversas condutas de austeridade econômica, objetivando a readequação das contas públicas e a retomada da capacidade para custeio dos serviços básicos.

Com isso, se tornou prioridade a adoção de medidas que aumentassem a arrecadação do Estado e diminuíssem as despesas, para que fosse combatido o desequilíbrio econômico instaurado.

Em paralelo, na forma disposta no art. 155, XII, “g”<sup>1</sup> da Constituição Federal, foi editado o Convênio ICMS nº 42 de 2016, que autorizou os Estados e o Distrito Federal a condicionar a fruição de incentivos fiscais ao depósito em fundo de equilíbrio estadual o equivalente a, no mínimo, dez por cento do respectivo benefício, ou, ainda, a reduzir parcialmente o montante do benefício.

A partir desse respaldo, o Estado do Rio de Janeiro editou a Lei nº 7.428/2016, posteriormente regulamentada pelo Decreto nº 45.810/2016, condicionando temporariamente o gozo dos incentivos fiscais no que tange o ICMS ao depósito ao FEEF, sob pena de perda automática do direito.

A despeito da sabida crise que se encontrava o referido ente federativo, diversas empresas se viram lesadas pela referida medida legislativa, razão pela qual buscaram o apelo jurisdicional, para que fosse assegurado o direito à não sujeição ao depósito de 10% ao FEEF, bem como a plena utilização do benefício fiscal concedido.

Os contribuintes utilizaram como argumento diversas inconstitucionalidades que padeceria a referida exação, bem como sua afronta ao Código Tributário Nacional (“CTN”) - que serão explicitadas por menores nos próximos capítulos -, como, por exemplo, a ausência da competência estadual para criação de tributo, na forma do art.º. 155<sup>2</sup> da CF; o abalo a segurança jurídica, princípio igualmente consagrado pela Carta Magna<sup>3</sup>; a vedação a vinculação da receita de imposto a determinado fundo, vide art. 167 da CF<sup>4</sup>; dentre outros.

Nesse sentido, diversas liminares passaram a ser concedidas no âmbito do Tribunal de

---

<sup>1</sup> Art. 155. *Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: XII - cabe à lei complementar: g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.*

<sup>2</sup> Art. 155. *Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:*

*I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;*

*II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;*

*III - propriedade de veículos automotores.*

<sup>3</sup> “Art 5º, XXXVI, CF – a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada;

<sup>4</sup> Art. 167. *São vedados:*

*IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo;*

Justiça do Estado do Rio de Janeiro, possibilitando as empresas não se sujeitarem ao depósito de 10% (dez por cento) do FEEF como condição para fruição dos benefícios fiscais de ICMS.

A discussão tomou tamanha proporção que foi parar no Órgão Especial do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, materializada pela Representação de Inconstitucionalidade nº 0063240-02.2016.8.19.0000, a qual fora ajuizada pela Federação do Comércio de Bens, Serviços e Turismo do Estado do Rio de Janeiro – FECOMÉRCIO-RJ.

No referido processo, em uma análise de cognição sumária, foi concedida liminar para que os associados se abstivessem de efetuar o depósito ao FEEF, ante a sua natureza de tributo, especificamente de imposto, espécie a qual é vedada a criação pelos Estados.

Logo após, a liminar foi encaminhada ao Pleno do Órgão Especial para referendar a decisão monocraticamente concedida, ocasião na qual os desembargadores optaram, por maioria, não ratificar a liminar, sob o argumento de que não se trata de um novo tributo, mas, apenas, o restabelecimento do ICMS já existente.

A discussão nessa Representação de Inconstitucionalidade ainda não foi finalizada, estando pendente a apreciação do mérito, em observância da cláusula da reserva de plenário prevista no artigo 97 da Constituição Federal.<sup>5</sup>

Nesse ínterim, foi proposta a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.635 pela Confederação Nacional da Indústria – CNI, com o objetivo de ver reconhecida a inconstitucionalidade da Lei estadual nº 7.428/2016 e a, conseqüente, inexigibilidade do depósito ao FEEF.

A proposição da referida ação de controle concentrado teve como efeito secundário a suspensão da Representação de Inconstitucionalidade nº 0063240-02.2016.8.19.0000, pois, segundo entendimento dominante do STF:

*“uma vez constatada a instauração simultânea de processos nas jurisdições*

---

<sup>5</sup> Art. 97, CF: *Somente pelo voto da maioria absoluta de seus membros ou dos membros do respectivo órgão especial poderão os tribunais declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público.*

*constitucionais estadual e federal, a solução é a suspensão da representação de inconstitucionalidade em curso no tribunal de justiça local, que, após a decisão do Supremo na ação direta, poderá ter prosseguimento, se não ficar prejudicada” (ADI 2.361, trecho do voto do Relator Ministro Marco Aurélio, DJe de 23.10.2014)*

Feita essa ressalva, em uma primeira análise realizada na ADI nº 5.635/DF, o Ministro Relator Luís Roberto Barroso, se limitou a discorrer acerca da alegação de violação ao direito adquirido pela instituição do FEEF sobre benefícios concedidos por prazo certo e por condições determinadas, os quais estariam protegidos pelo art. 178 do CTN<sup>6</sup> e pela Súmula nº 544 do STF<sup>7</sup>.

Assim, tendo em vista que os referidos incentivos fiscais já estariam protegidos da exação pela própria Lei nº 7.248, o Min. Relator optou por não deferir a medida cautelar, a qual fora oposta com o objetivo de suspender as obrigações de depósito junto ao FEEF para os benefícios protegidos pelo art. 178 do CTN.

No momento, a matéria encontra-se pendente de julgamento final pelo Supremo Tribunal Federal (“STF”).

No presente trabalho, então, pretende-se discutir os efeitos da Lei nº 7.428/2016 no ordenamento jurídico, partindo desde a sua classificação como tributo e perpassando pela espécie tributária a que melhor se adequa, com o objetivo de que, no final, sejam detalhados os argumentos de inconstitucionalidade e ilegalidade que permeiam a exação.

Isso posto, esse breve resumo foi realizado com o fito de que fosse demonstrada a relevância do tema que se pretende discutir neste trabalho de conclusão, bem como possibilitar o leitor de ter uma noção do panorama geral a que se prestará esta discussão.

Portanto, passa-se ao desenvolvimento do tema, qual seja o “O Fundo Estadual de Equilíbrio Fiscal do Rio de Janeiro, introduzido pela Lei nº 7.428/2016, e a violação ao Sistema Tributário Nacional.”

---

<sup>6</sup> Art. 178, CTN- A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104.

<sup>7</sup>

Súmula 544 do STF: Isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas.

## **DELIMITAÇÃO TEMÁTICA – LEI Nº 7.428/2016 COMO OBJETO DO PRESENTE ESTUDO**

Em primeiro plano, é necessário delimitar o objeto do presente estudo, que possui como principal objetivo discutir a natureza jurídica do Fundo Estadual de Equilíbrio Fiscal, instituído pelo Estado do Rio de Janeiro por meio da Lei nº 7.428/2016, e sua adequação ao Sistema Tributário Pátrio.

Sendo assim, o que aqui irá se debater é circunscrito a análise da Lei nº 7.428/2016, do Decreto nº 45.810/2016, responsável por regulamentá-la, e do Convênio ICMS nº 42/2016, que autorizou os Estados a condicionarem a fruição de benefícios fiscais ao depósito de 10% (dez por cento) direcionado FEEF.

Na mesma toada, revelar-se-á de extrema importância a discussão presente na ADI nº 5.635/DF, a qual fora oposta com o objetivo de declarar a inconstitucionalidade do FEEF, bem como a Representação de Inconstitucionalidade nº 0063240-02.2016.8.19.0000 apresentada perante o Órgão Especial do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, que acaba por tangenciar o mesmo plano da ação na Suprema Corte.

De igual modo, far-se-á necessária a citação das demasiadas decisões judiciais que possuem como plano de fundo o FEEF, como uma forma de verificar qual é o entendimento dos diferentes tribunais adentro do território brasileiro sobre a exação supra referenciada.

Além disso, aqui, serão referenciados diversos estudos bibliográficos abrangidos nos contornos desta temática, o que irá possibilitar a melhor compreensão e o desenvolvimento dos argumentos existentes a esse respeito.

Nesse sentido, será extremamente necessária a análise da Constituição Federal de 1988 e o Código Tributário Nacional, além de outros dispositivos infraconstitucionais pertinentes ao objeto deste estudo.

Por outro lado, é imprescindível fazer essa limitação para excluir do objeto principal deste estudo – a obrigação de depósito ao FEEF como condição para fruição de benefício

fiscal - outras fundos estipulados pelos entes federativos, ainda que possuam contornos semelhantes – ou, quase idênticos.

De tal forma, o que se percebe é que está excluída, via de regra, da apreciação ora desenvolvida o Fundo de Orçamento Temporário (“FOT”), instituído pelo Estado do Rio de Janeiro através da Lei nº 8.645/2019<sup>8</sup>, que, pode-se dizer, foi a exação responsável por, praticamente, subsistir o FEEF.

A própria regulamentação do FOT, realizada pelo Decreto estadual nº 47.057/2020, institui que a referida exação é quase um espelho do FEEF, chegando, até mesmo, a fazer remissão ao Decreto nº 45.810/2016, que regulamentou este último. Senão, vejamos o preambulo do Decreto nº 47.057/2020:

“o Fundo Orçamentário Temporário - FOT, instituído pela [Lei nº 8.645](#), de 9 de dezembro de 2019, tem a mesma natureza e finalidade do Fundo Estadual de Equilíbrio Fiscal - FEEF, instituído por meio da [Lei nº 7.428](#), de 25 de agosto de 2016, bem como fundamento normativo idêntico, qual seja o [Convênio ICMS 42](#), de 03 de maio de 2016, aplicando-se ao depósito no FOT os mesmos critérios e metodologia de cálculo aplicáveis ao depósito no FEEF;”<sup>9</sup>

Contudo, é necessário afirmar que se trata, na verdade, de duas exações distintas, fato que até mesmo é observado no Decreto nº 45.810/2016, quando diz que “*por outro lado, há algumas diferenças entre os dois fundos, em especial quanto aos benefícios fiscais excluídos da obrigação de depósito no FEEF e abrangidos pela obrigação de depósito no FOT*”<sup>10</sup>.

Dessa forma, é imprescindível ressaltar que não constitui foco principal deste trabalho a incidência tributária do FOT, mas, sim, o FEEF, fundo criado anteriormente pelo Estado do Rio de Janeiro, e sua compatibilização – ou não – com o Sistema Tributário Nacional.

---

<sup>8</sup> Art. 1º Fica instituído o fundo orçamentário temporário nos termos e nos limites do convênio CONFAZ nº 42, de 03 de maio de 2016 e no Título VII da Lei Federal nº 4.320, de 14 de março de 1964.

Art. 2º A fruição de incentivos fiscais e de incentivos financeiro-fiscais fica condicionada ao depósito no fundo disciplinado no artigo 1º, de percentual de 10 (dez por cento), aplicado sobre a diferença entre o valor do imposto calculado com e sem a utilização de benefícios ou incentivos fiscais concedidos à empresa contribuinte do ICMS, já considerada, no aludido percentual, a base de cálculo para o repasse constitucional para os municípios.

<sup>9</sup> pag. 1 do Decreto nº 47.057/2020. Publicado no D.O.E no dia 25.05.2020

<sup>10</sup> pag. 1 do Decreto nº 47.057/2020. Publicado no D.O.E no dia 25.05.2020

Em outro giro, a delimitação do escopo do presente trabalho não importa prejuízo em eventuais menções a outros dispositivos que não necessariamente estão ligados ao objetivo principal aqui desempenhado, porquanto, em dado momento, tal atitude pode vir a ser relevante para o deslinde do estudo.

Apesar disso, repise-se, o que é necessário consignar, desde já, é que o escopo deste trabalho é limitado ao estudo do FEEF, positivado por meio da Lei nº 7.428/2016 e sua adequação ao Sistema Tributário Nacional.

## **1. A DISCUSSÃO ACERCA DA NATUREZA JURÍDICA DO FUNDO DE EQUILÍBRIO FISCAL DO RIO DE JANEIRO – LEI Nº 7.248/2016**

Como esclarecido anteriormente, o presente trabalho de conclusão de curso possui como objetivo principal elucidar a discussão acerca da (in)adequação ao sistema tributário nacional do Fundo de Equilíbrio Fiscal (“FEEF”) do Estado do Rio de Janeiro, instituído pela Lei estadual nº 7.248/2016 e regulamentado pelo Decreto nº 45.810/2016.

Antes de adentrar a fundo no mérito da questão, é necessário instituir certos parâmetros, para um melhor desenvolvimento deste estudo. Nesse giro, deve-se questionar o seguinte: qual é a natureza jurídica do FEEF? Seria esse o caso de um tributo propriamente dito? Caso positivo, qual espécie tributária se assemelha ao FEEF?

### **1.1 CONCEITO DE TRIBUTO SEGUNDO O CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL**

Em uma primeira mão, é de igual importância entender qual é a classificação de tributo adotada pelo ordenamento jurídico brasileiro, de forma que possa se enquadrar – ou não – o FEEF em tal instituto.

Nesse sentido, veja-se o Código Tributário nacional adotou expressamente, em seu art. 3, o conceito de tributo como toda “*prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.*”



Sendo assim, em outras palavras, percebe-se que tributo é uma prestação de dar dinheiro, que se revela obrigatória e compulsória, decorrendo de lei prévia, cuja qual, o contribuinte, seja ele pessoa física ou jurídica, não pode se esquivar de cumprir, além de ser constituído mediante um procedimento administrativo vinculado e não discricionário.

Trazendo pormenores esse conceito adotado pelo CTN, o primeiro ponto que se nota relevante é o fato de que o tributo é tido como uma obrigação que deve ser cumprida em pecúnia, ou melhor, que deve ser quitada em moeda corrente nacional. Nesse sentido, leciona Hugo de Britto Machado Segundo:<sup>11</sup>

*'Prestação pecuniária significa que o tributo é o objeto de uma obrigação de dar dinheiro, ou de pagar. A explicitação em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir é uma redundância disso, a dizer que o tributo terá seu montante expresso em moeda. Note-se que a regra é o tributo ser pago em dinheiro, não havendo direito subjetivo do contribuinte de pagá-lo in natura (com bens), ou in labore (com trabalho). Tributos in natura e in labore já existiram no passado, podendo ser citado o quinto incidente sobre o ouro, durante a colonização brasileira: pagava-se o tributo com parte (1/5) do ouro a ser fundido, não tendo relevância saber qual o valor ou a cotação do ouro em face da moeda então em circulação. Algo semelhante se dava, na Antiguidade, quando o agricultor tinha de dar parte de sua colheita ao Imperador ou ao Faraó.'*

Certamente, a quitação em dinheiro é a regra vigente no atual ordenamento jurídico, mas não se desconhece certas exceções, em que a obrigação não será quitada em pecúnia propriamente dita, mas com algum outro bem.

Ainda assim, nesses casos, nota-se que o bem será avaliado necessariamente em dinheiro, pois, para o Fisco, não será importante o bem material em si, mas o quanto ele representa em termos de pecúnia. É a conclusão a que se chega Hugo de Britto Machado Segundo:

*'A eventual possibilidade de quitação do tributo por dação em pagamento de bens imóveis (CTN, art. 156, XI) é exceção que só confirma esta regra, pois depende de expressa disposição de lei que a autorize. Além disso, mesmo nesse caso, o bem terá*

---

<sup>11</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Manual de Direito Tributário*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019 – pags. 68/69

*de ser avaliado conforme o valor do tributo, necessariamente expresso em moeda, não se tratando efetivamente de um tributo in natura. O mesmo pode ser dito das hipóteses de adjudicação de bens em execução fiscal, vale dizer, daquelas situações nas quais a Fazenda promove execução fiscal contra um contribuinte, vê realizada a penhora de seus bens e, em vez de tê-los vendidos em leilão para a obtenção do dinheiro necessário à satisfação da dívida, apropria-se deles como forma de quitação do débito. Também neste caso, além de não haver o direito subjetivo do contribuinte a essa modalidade de quitação, que depende da anuência do Fisco e da presença de uma série de outras condições, o bem precisa ser avaliado a fim de que se afira sua correspondência ao valor – expresso em moeda – do tributo.<sup>12</sup>”*

Perpassado esse ponto, merece destaque o fato de que o tributo é uma obrigação compulsória, refletida na obrigatoriedade do seu cumprimento. Muito disso se deve ao fato de que a exação é instituída por meio de lei, **i.e.**, não decorre da mera vontade das partes, não se confundindo, assim, com o instituo do contrato, por exemplo.

Assim, se percebe que o tributo é decorrente de lei prévia que o institua, de modo que a vontade do contribuinte pouco importa para sua cobrança, o que reflete a compulsoriedade que o permeia. Caso estivesse presente esse elemento volitivo de vontade, estar-se-ia diante de um típico contrato, o qual é tido como uma convenção entre as partes, e não de um tributo propriamente dito. Nas palavras do brilhante jurista Luiz Eduardo Schoeri<sup>13</sup>:

*“O tributo não é pago por um ato de vontade, mas em estrito cumprimento de uma determinação legal. Já se disse, jocosamente, que se o imposto fosse voluntário, então ele mudaria de nome: de “imposto” para “voluntário”. É nesse sentido que se deve compreender a natureza compulsória do tributo: não se deve questionar seu mérito. Uma vez surgida a obrigação, ao contribuinte não resta outra opção, senão cumprir sua obrigação e o Fisco, por outro lado, deve recebê-la.*

*A ideia de prestação compulsória remete à classificação das obrigações, onde se encontram as “ex lege”, em oposição às que decorrem de ato de vontade. Também as últimas, é bom que se diga, são legalmente exigíveis, tendo o credor o direito de acionar o aparato estatal para ver atendida sua pretensão. Num e noutro caso, o devedor está obrigado a pagar.*

*A diferença está em que, nas obrigações voluntárias, o legislador inclui entre os requisitos para o nascimento do vínculo o elemento vontade. Assim, mesmo que*

<sup>12</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Manual de Direito Tributário*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019. – pag 68.69:”

<sup>13</sup> MANUAL DE DIREITO TRIBUTÁRIO; LUÍS EDUARDO SCHOERI; 2019; PÁGS. 151/152

*presentes outros requisitos objetivos, não há vínculo se não houver a manifestação de vontade.*

*Não é assim com o tributo. Sua prestação compulsória independe do elemento vontade, desde que ocorrido o fato jurídico tributário. O devedor não paga porque quis se obrigar; sua dívida surge de elementos objetivos, exclusivamente.*

*O elemento da compulsoriedade, como acima ressaltado, é relevante para distinguir as taxas de preços públicos já que, mais uma vez se menciona, estes decorrem de um ato de vontade do contribuinte (vontade de contratar).''*

Com isso, nota-se que o tributo, além de ser compulsório, cujo cumprimento o contribuinte não pode se esquivar, é criado por meio de lei, prestigiando, dessa forma, o princípio da legalidade, contido na Constituição Federal em seu art. 5º, ii.<sup>14</sup> Como bem leciona Paulo Barros de Carvalho<sup>15</sup>:

*''Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa, senão em virtude de lei, é o cânone da legalidade, inscrito peremptoriamente no art. 5º, II, da Constituição Federal. E reiterando o mandamento, agora com foros de especialização, voltou o constituinte a ferir o assunto, enunciando no art. 150, I, ser vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, instituir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça (princípio da estrita legalidade).*

*Ao mencionar instituída em lei, de certo que se pretendeu afastar as chamadas obrigações convencionais, que teriam fulcro, invariavelmente, numa convergência de vontades. Com isso, entretanto, abraça o legislador do Código Tributário a clássica divisão das obrigações em ex lege e ex voluntate, consoante irrompam da lei ou da vontade das partes. Essa, aliás, é a explicação que encontramos frequentemente nas elaborações da doutrina e com ela não concordamos. O primado da legalidade, que se irradia por todos os segmentos da ordem jurídica brasileira, alcança qualquer comportamento obrigatório, comissivo ou omis-sivo. E, se por acaso não fosse suficiente, haveria ainda o princípio específico, dirigido diretamente ao campo dos tributos. Sendo assim, não se há de imaginar obrigações, no direito brasileiro, que não sejam ex lege. Algumas requerem, de fato, a presença do elemento "vontade" na configuração típica do acontecimento, enquanto outras não. Entre as derradeiras estão os liames jurídico-tributários.''*

<sup>14</sup> CF. Art. 5º: *''Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: ''(.)''; II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;''*

<sup>15</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. - pág. 25

Além disso, mister salientar que o tributo não pode ser utilizado como um meio punitivo do Estado, de forma que não é possível instituí-lo como uma maneira de coibir ou punir o cometimento de um ato ilícito.

Ao contrário, pela própria definição legal do art.3º do CTN, conclui-se que o tributo é instituído como uma representação de receita derivada do Estado, ou seja, é o meio pelo qual é facultado ao Ente auferir recursos pela prática de uma conduta lícita pelo contribuinte. A esse propósito, confira-se a conclusão que chega HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO:

*“O traço que o diferencia da penalidade. Se a prática de um ilícito fosse indispensável ao surgimento da obrigação de pagar, esta obrigação diria respeito a uma penalidade pecuniária (multa), e não a um tributo. A hipótese descrita em lei como necessária ao surgimento da obrigação tributária há de ser algo lícito, ou, mais propriamente, uma situação na qual a ilicitude não é componente essencial.*

*Mas é preciso fazer uma ressalva importante. A ilicitude não pode se prevista em lei como condição necessária a que o tributo seja devido, mas isso não impede que esteja presente, de modo adicional e circunstancial, quando*

*da ocorrência do fato que faz nascer o dever de pagar esse mesmo tributo. Imagine-se, por exemplo, que um sujeito preste serviços médicos (algo que, em tese, é lícito, estando previsto como hipótese de incidência da norma que cuida do imposto sobre serviços), mas o faz não tendo concluído o curso de Medicina nem se habilitado junto ao Conselho de Medicina (circunstâncias que tornam ilícita a prestação do serviço). A ilicitude, nesse caso, será irrelevante para fins tributários (CTN, art. 118, I), e o imposto será devido.*

*Confira-se, a esse respeito, o acórdão do STF no julgamento do HC nº 77.530/RS, no qual se considerou válida a exigência de tributos sobre os rendimentos obtidos com o tráfico de drogas.<sup>23</sup> O que não pode ocorrer, repita-se, é de a ilicitude ser elemento essencial e indispensável ao nascimento da obrigação tributária, estando descrita em lei como necessária ao seu surgimento (p. ex., se fosse criado um tributo para ser pago especificamente por aqueles que exercitam irregularmente a medicina...) pois, assim sendo, repita-se, ter-se-á uma multa, e não um tributo. Por outras palavras, a ilicitude não pode ser elemento da hipótese de incidência da norma jurídica tributária, ou seja, um elemento suficiente e necessário à incidência da norma e ao surgimento da obrigação, pois nesse caso estar-se-á diante de uma multa. Mas pode, não estando previsto na hipótese de incidência, eventualmente, surgir, como um elemento adicional (e, para esse efeito, irrelevante), quando da realização do fato*

*gerador, que nada mais é que a concretização ou a materialização da referida hipótese.*<sup>16</sup>

Não menos importante, o tributo é constituído por meio de um procedimento administrativo, em que o agente fiscal possui a sua atuação vinculada ao que a lei preceitua. Isso importa dizer que essa atividade não abre espaço para discricionariedade, possuindo um aparato legal próprio.

Especificamente, mister salientar que o meio pelo qual o tributo é constituído denomina-se lançamento tributário, procedimento previsto no art. 142 do CTN<sup>17</sup>.

Apesar de não ser o foco do presente estudo esmiunçar o referido instituo, faz-se conivente a sua menção, uma vez que é o procedimento obrigatório e único pelo qual realiza-se a constituição do crédito tributário.

Mais do que isso, é através do lançamento que é conferida ao tributo certeza e liquidez, características que irão possibilitar a sua cobrança pelo Fisco. Antes disso, se fala apenas em obrigação tributária, mas não em crédito tributário propriamente dito. É como leciona Hugo de Brito Machado:

*“A natureza jurídica do lançamento tributário já foi objeto de grandes divergências doutrinárias. Hoje, porém, é praticamente pacífico o entendimento segundo o qual o lançamento não cria direito. Seu efeito é simplesmente declaratório. Entretanto, no Código Tributário Nacional o crédito tributário é algo diverso da obrigação tributária. Ainda que, em essência, crédito e obrigação sejam a mesma relação jurídica, o crédito é um momento distinto. É um terceiro estágio na dinâmica da relação obrigacional tributária. E o lançamento é precisamente o procedimento administrativo de determinação do crédito tributário. Antes do lançamento existe a obrigação.*

*A partir do lançamento surge o crédito.*

*O lançamento, portanto, é constitutivo do crédito tributário, e apenas declaratório da*

<sup>16</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Manual de Direito Tributário*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019.– pag 68,69: “72;73:

<sup>17</sup> “Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.  
Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional”

*obrigação correspondente.*<sup>18</sup> ‘‘

Portanto, esclarecido o conceito de tributo adotado pelo CTN, se passa a analisar as características da obrigação criada pela Lei nº 7.248/2016 – o depósito de 10% do montante desonerado ao FEEF -, com o objetivo de se denominar a sua natureza jurídica.

## **1.2 A CLASSIFICAÇÃO DO FEEF COMO TRIBUTO À LUZ DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL**

Sendo assim, passa-se a análise da Lei estadual nº 7.428/2016, que instituiu o Fundo de Equilíbrio Fiscal do Estado do Rio de Janeiro (‘‘FEEF’’), relacionando-a, neste momento, com o conceito de tributo detalhado anteriormente.

Em um primeiro ponto, reputa-se preenchido o requisito valorização do *tributo em moeda corrente nacional*. Isso porque, a obrigação inaugurada pela Lei estadual nº 7.428/2016, na forma do seu art. 2º, é referente ao depósito de dez por cento ao FEEF do *valor do imposto calculado com e sem a utilização de benefício ou incentivo fiscal concedido à empresa contribuinte do ICMS*.

Nesse sentido, percebe-se que se trata de nada mais que uma obrigação de dar coisa certa – especificamente, pecúnia -, fato que se torna ainda mais claro pela leitura do art. 4, inciso I da Lei nº<sup>19</sup> 7.248/2016, segundo o qual, *constitui* receita ao fundo o depósito ao FEEF.

Nessa toada, de igual modo, nota-se o caráter *compulsório* do FEEF, ao passo que o depósito a este fundo é condição *sine qua non* à fruição do benefício fiscal já concedido ou que vier a ser. Reforça esse caráter obrigatório o fato de que, a teor do art. 5º da Lei nº 7.428/2016<sup>20</sup>, caso o contribuinte não cumpra com a referida obrigação trazida pela Lei em

<sup>18</sup> Hugo de Brito Machado, *Curso de Direito Tributário*, 22. Ed., São Paulo: Malheiros, 2003, p. 153.

<sup>19</sup> Art. 4º, Lei nº 7.428/2016 - *Constituem receitas do Fundo Estadual de Equilíbrio Fiscal - FEEF:*

*I - depósito no valor correspondente ao percentual 10% (dez por cento) aplicado sobre o montante da diferença entre o valor do imposto calculado com e sem utilização de benefício ou incentivo fiscal, concedido a empresa contribuinte do ICMS, nos termos do Convênio ICMS 42, de 3 de maio de 2016, já considerado o repasse constitucional para os municípios*

<sup>20</sup> Art. 5º, Lei nº 7.428/2016 *O descumprimento do disposto no art. 2º desta lei resultará em:*

comento, restará impossibilitado de gozar o seu respectivo incentivo fiscal.

Além disso, o FEEF decorre da lei, tendo em vista que fora obrigação instituída, especificamente, por meio da Lei estadual nº. 7.428/2016, e, com isso, resta latente mais uma das características de tributo. Como esclarecido no capítulo anterior, a exação decorre do princípio da legalidade - obrigação “*ex lege*” -, não decorrendo de um acordo de vontade entre as partes – tal qual a figura do contrato -, mas de uma mera vontade estatal.

Por último, o FEEF só pode ser efetivamente cobrado após a sua constituição em definitivo pela administração pública, a qual materializa-se pelo lançamento tributário. Em outras palavras, somente será aberta a oportunidade de cobrança do FEEF quando perpassado todo aquele procedimento administrativo esclarecido no capítulo anterior.

Isto é, trata-se de obrigação que é cobrada *mediante atividade administrativa plenamente vinculada*, ao passo que o agente fiscal fica adstrito aos contornos do lançamento tributário, não tendo espaço para sua mera liberalidade.

Noutro giro, o FEEF, de forma alguma, pode ser entendido como *sanção de ato ilícito*, mas apenas uma obrigação que condiciona o gozo de um referido direito, *i.e.*, não traz uma punição propriamente dita ao contribuinte, mas apenas um requisito que ele há de preencher para usufruir o seu benefício fiscal.

A única sanção prevista, na forma do art. 5º da Lei nº 7.428/2016, diz respeito ao descumprimento da obrigação de depósito ao FEEF, que enseja a perda do benefício fiscal correspondente. Assim, o contribuinte terá que destinar parte do proveito econômico obtido com o benefício fiscal ao fundo, sob pena de impossibilidade de usufruto ou, até mesmo, perda do direito ao incentivo fiscal, ainda que já tenha sido devidamente concedido.

Apesar disso, trata-se de disposição que acaba por reforçar a compulsoriedade do

---

*I - perda automática, não definitiva, no mês seguinte ao da fruição dos respectivos benefícios e incentivos fiscais ou financeiros, se o contribuinte beneficiário ou incentivado não efetuar, no prazo regulamentar, o depósito previsto no art. 2º desta Lei;*

*II – perda definitiva dos respectivos benefícios e incentivos fiscais ou financeiros, se o contribuinte beneficiário ou incentivado não efetuar, no prazo regulamentar, o depósito previsto no art. 2º desta Lei por 3 (três) meses, consecutivos ou não.*

FEEF, o que não implica dizer que a referida obrigação possui caráter sancionatório. Assim como acontece com outros tributos, o não cumprimento da obrigação principal enseja a aplicação de uma punição, fato diferente das obrigações que são estabelecidas, essencialmente, como um viés punitivo— como, por exemplo, a indenização por dano moral, na forma do art. 186 do Código Civil de 2002.<sup>21</sup>

Portanto, vê-se que a obrigação de depósito de dez por cento ao FEEF possui natureza típica de tributo, vez que preenchido todos os requisitos estabelecidos pelo art. 3º do CTN. Essa premissa é de fundamental importância, para que se possa analisar os contornos dessa exação e sua adequação ao sistema tributário nacional.

Além do estabelecimento dessa lógica básica - FEEF sob a ótica de tributo - é necessário que se atenha a mesma atenção para as espécies tributárias vigentes no ordenamento jurídico, de forma que possa encaixá-lo em alguma delas, o que irá introduzir o debate quanto a eventuais vícios de inconstitucionalidade e ilegalidade do FEEF.

### **1.3 AS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS SEGUNDO O STF E OS CRITÉRIOS DE CLASSIFICAÇÃO**

Durante muito tempo, as espécies tributárias foram alvos de grande discussão no meio acadêmico brasileiro, em que diversas teorias foram criadas, ao passo que se procurava esclarecer quantos e quais seriam os tributos existentes no ordenamento jurídico brasileiro.

A primeira corrente, denominada de teoria bipartite, capitaneada pelo brilhante jurista Pontes de Miranda, dividia os tributos em apenas duas espécies, imposto e taxa. Utilizava-se de um absoluto critério de exclusão para diferenciação: aquilo que precedesse e fosse vinculado a uma atividade estatal específica - na forma serviço público divisível e específico ou poder de polícia - seria considerado taxa; já do contrário, estar-se-ia falando de imposto.

Essa teoria evoluiu para a denominada tripartite, em que, ao teor do seu nome, acreditava na existência de três espécies tributárias, imposto, taxa e contribuição de

---

<sup>21</sup> Art. 186, Código Civil de 2002: *Aquele que, por ação ou omissão voluntária, negligência ou imprudência, violar direito e causar dano a outrem, ainda que exclusivamente moral, comete ato ilícito.*



melhoria, utilizando como fundamento a literalidade do art. 5 do CTN<sup>22</sup>, bem como do art. 195, da CF<sup>23</sup>.

Interessante denotar que essa teoria continuou a utilizar o critério de exclusão, ainda que em menor grau, como determinante para a diferenciação das espécies. Como leciona Sidney dos Reis:

*Assim, destacou que a espécie tributária seria definida pela análise do fato gerador (se não-vinculado à atividade estatal, imposto; se vinculado a serviço ou exercício do poder de polícia, taxa; se vinculado à obra pública, contribuição de melhoria), vendando a consideração da destinação legal.*

*Para a teoria tripartite o art. 5º do Código Tributário Nacional, bem como a Constituição Federal em seu art. 195, definem um rol taxativo do que é tributo, sendo apenas os Impostos, as Taxas e as Contribuições de Melhorias.*

*No que pese, essa teoria se embasa na literalidade, apenas analisando os referidos artigos isoladamente, deixando de verificar as demais normas Constitucionais.*

*A doutrina que segue a teoria tripartite, afirma que os tributos serão ou um Imposto ou uma Taxa ou uma Contribuição de Melhoria, sendo que os demais, que outras correntes afirmam serem tributos, ou serão impostos ou serão Taxas.<sup>24</sup>*

Por outro lado, a teoria quadripartite classifica os tributos em impostos, taxas, contribuições de melhoria e empréstimo compulsório, não trazendo apenas uma interpretação *ipsi litteris* do art. 5 do CTN.

Já a teoria pentapartite, seguida majoritariamente pela doutrina, faz uma interpretação sistemática do ordenamento jurídico, para diferenciar as espécies tributárias em: imposto, taxa, contribuição especial, contribuição de melhoria e empréstimo compulsório.

Hoje, é correto afirmar que predomina no Supremo Tribunal Federal o entendimento pela existência dos cinco tributos supramencionados, após interpretação realizada em

---

<sup>22</sup> art. 5, CTN: Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.

<sup>23</sup> art. 195, CF: 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:

<sup>24</sup> DOS REIS, Sidney. *A Relevância da Teoria Pentapartida Para a Classificação Jurídica das Contribuições Especiais no Âmbito do Direito Tributário*. 2016. Disponível em [facsaopaulo.edu.br](http://facsaopaulo.edu.br). Acesso em 04 de junho de 2022

conjunto da Carta Magna e do Código Tributário Nacional. A esse propósito, confira-se o voto do Ministro Moreira Alves no julgamento da ADI nº 447:

*(...) De fato, a par das três modalidades de tributos (os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria), a que se refere o art. 145, para declarar que são competentes para instituí-los a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, os arts. 148 e 149 aludem a duas outras modalidades tributárias, para cuja instituição só a União é competente: o empréstimo compulsório e as contribuições sociais, inclusive as de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômico. (RE 146.733-9/SP)*

*(Adi 447c, Rel. Min. Octavio Gallotti, voto do Min. Carlos Velloso, julgamento em 5-6-1991, Plenário, DJ de 5-3-1993.)*

Isso posto, a diferenciação das espécies tributárias, via de regra, leva em consideração os seguintes critérios: (i) vinculação da materialidade do tributo a uma contraprestação estatal, que, em outras palavras, significa entender se o fato gerador está ligado a uma atividade específica do estado; (ii) destinação específica do montante recolhido com o tributo, i.e., o fato de o produto do recolhimento dever ser alocado ou não para alguma finalidade específica; (iii) obrigatoriedade de devolução do valor arrecadado pelo Estado.

O Imposto é um tributo, previsto no art. 145, inciso I da CF<sup>25</sup> e art. 16 do CTN<sup>26</sup>, o qual não é atrelado a uma atividade estatal específica; o fruto da sua arrecadação não é vinculado a um fundo específico, nem tampouco há de ser devolvido ao contribuinte. Nesse sentido, leciona RICARDO ALEXANDRE<sup>27</sup>:

“São tributos de arrecadação vinculada aqueles em que a receita obtida deve ser destinada exclusivamente a determinadas atividades.

As contribuições sociais para financiamento da seguridade social (COFINS, CSLL), como a própria denominação deixa entrever, têm suas receitas vinculadas às despesas com a seguridade social, sendo, portanto, tributos de arrecadação vinculada. O mesmo raciocínio vale para os empréstimos compulsórios, por força do parágrafo único do art. 148 da CF/1988.

<sup>25</sup> Art. 145, CF: A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: I - Impostos;

<sup>26</sup> Art. 16, CTN: Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

<sup>27</sup> ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário esquematizado*. 9 ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense. São Paulo: Método, 2015. p. 76.

Nos tributos de arrecadação não vinculada, o Estado tem liberalidade para aplicar suas receitas em qualquer despesa autorizada no orçamento. O caso típico é o dos impostos, que, por disposição constitucional expressa, estão proibidos de ter suas receitas vinculadas a órgãos, fundos ou despesas, ressalvadas as exceções previstas no próprio texto constitucional (CF, art. 167, IV).”

A Taxa, que se encontra com previsão expressa no art. 145, II da Carta Magna<sup>28</sup> e nos arts. 77<sup>29</sup> e 78<sup>30</sup> do CTN, ao contrário do imposto, tem o seu recolhimento vinculado a uma atividade específica do Estado. Em palavras diretas, o contribuinte corresponde a uma contraprestação estatal, que é materializada pelo regular exercício do poder de polícia ou, ainda, pela simples disponibilização de serviço público específico e divisível.

Além disso, o produto do recolhimento da Taxa tem destinação vinculada, de modo que o ente competente deve destinar o montante arrecadado para custeio da atividade fornecida, e, nesse sentido, também não deve ser restituído ao contribuinte.

A Contribuição de Melhoria, tributo disposto no art. 145, III<sup>31</sup> da Constituição Federal e art. 81 do CTN<sup>32</sup>, por sua vez, possui a materialização vinculada a uma atividade estatal – o fato gerador deste tributo é a valorização do imóvel como consequência de uma obra pública -; não tem destinação vinculada da receita; nem a arrecadação deve ser restituída ao contribuinte.

Já o Empréstimo Compulsório, embasado na leitura dos art. 148 da CF<sup>33</sup> e art. 15<sup>34</sup> do

<sup>28</sup> Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:  
II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

<sup>29</sup> Art. 77, CTN: As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

<sup>30</sup> Art. 78, CTN: Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos

<sup>31</sup> Art. 145, CF: A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:  
III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

<sup>32</sup> Art. 81. CF: A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída 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

<sup>33</sup> Art. 148, CF: A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios

<sup>34</sup> Art. 15, CTN: Somente a União, nos seguintes casos excepcionais, pode instituir empréstimos compulsórios

CTN, não tem o fato gerador atrelado a uma contraprestação estatal; possui destinação vinculada, ao passo que a receita obtida deve ser alocada para o custeio das despesas que fundamentou a instituição do tributo – calamidade pública e/ou guerra externa, ou sua iminência; e o montante recolhido deve ser restituído ao contribuinte.

Por último, as Contribuições Especiais estão previstas no art. 149 da CF<sup>35</sup> e possuem como característica a não vinculação da materialidade à uma atividade estatal específica; a receita obtida está vinculada a um fundo específico; e o montante recolhido não deve ser restituído ao contribuinte.

Isso posto, tem-se o seguinte quadro geral que distingue as 5 (cinco) espécies de tributos que existem no sistema tributário nacional, o qual auxiliará a compreensão acerca da discussão sobre qual seria a espécie tributária do FEEF:

TRIBUTOS	Fato gerador vinculado à contraprestação estatal	Destinação específica do recolhimento	Necessidade de restituição do montante arrecadado
Imposto	Não	Não	Não
Taxa	Sim	Sim	Não
Contribuição de Melhoria	Sim	Não	Não
Contribuições Especiais	Não	Sim	Não
Empréstimo Compulsório	Não	Sim	Sim

<sup>35</sup> Art. 149, CF: *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.*

#### **1.4 A ESPÉCIE TRIBUTÁRIA DO FEEF**

Neste momento, já se tem pleno entendimento de que o ordenamento jurídico divide os tributos em cinco espécies, de quais são os critérios utilizados para diferenciá-los, e, ainda, que o depósito ao FEEF, criado pelo Estado do Rio de Janeiro por meio da Lei nº 7.428/2016, é classificado como tributo.

Agora, resta saber a qual espécie tributária mais se assemelha o FEEF, pois, o contorno dessa classificação fará com que seja aprofundado o debate sobre eventuais violações à Constituição Federal e ao Código Tributário Nacional.

Com efeito, para a devida classificação tributária, é necessário ponderar as características do tributo criado pela Lei estadual nº 7.428/2016 com os critérios outrora mencionados, a saber: (i) materialização do tributo vinculada a uma atividade estatal específica; (ii) destinação específica do montante arrecadado; (iii) necessidade de devolução ao contribuinte do valor recolhido.

É a partir desse ponto que a controvérsia se aprofunda, ao passo que, por um lado, há aqueles que classificam a natureza do FEEF como típica de imposto, enquanto há os que defendem o seu enquadramento como empréstimo compulsório ou contribuição especial.

Nesse sentido, para a primeira interpretação, o FEEF possui o caráter de imposto, se tratando, de maneira específica, de um adicional de ICMS. Isso porque, a materialidade do fato gerador não está vinculada a uma atividade estatal específica, já que basta apenas ser contribuinte de ICMS e gozar de benefício fiscal para ser compelido ao recolhimento.

Além disso, o produto do recolhimento não tem destinação específica, de modo que o art. 6º da Lei nº 7.428/2016<sup>36</sup> apenas traz finalidades genéricas a ser perseguida pelo montante arrecadado, como o pagamento integral dos servidores públicos do Poder Executivo

---

<sup>36</sup> Art. 6º, Lei nº 7.428/2016: *Os recursos auferidos pelo FEEF serão destinados ao equilíbrio fiscal do Tesouro do Estado, observado disposto no art. 10 desta Lei.*

*Parágrafo Único - A destinação prevista no caput ficará condicionada ao adimplemento integral da folha de pagamento dos servidores públicos por parte do Poder Executivo, ficando vedada, quando houver atraso no pagamento, qualquer movimentação de recursos do FEEF para outra finalidade que não seja o adimplementos trabalhadores com pagamento em atraso.*

estadual. Tal fato, segundo essa linha de raciocínio, não se confunde com os tributos que possuem destinação vinculada a uma finalidade específica.

Seguindo, argumenta-se que o FEEF trata, justamente, de receita de ICMS, o que viabiliza sua caracterização como imposto propriamente dito. Isso porque, a Lei nº 7.428/2016 apenas reduziu parcela do benefício fiscal de ICMS, de modo que trouxe a incidência tributária nessa mesma proporção, tendo apenas restaurado o poder de tributar. Na linha da doutrina:

*“Na medida em que se revoga parcialmente um benefício ou incentivo fiscal no âmbito do ICMS, o que se tem, na prática, é a incidência desse tributo, na proporção em que deixou de ser reduzido. Pois, se o depósito incide sobre a própria redução do tributo, o que se está depositando é o próprio tributo, correspondente à parcela em que revogado o benefício<sup>37</sup>. “*

Por último, entendem que o Estado não estaria obrigado a devolver ao contribuinte o montante arrecada a título de FEEF. O art. 4º da Lei nº 7.428/2016<sup>38</sup> teria previsto apenas uma prorrogação de benefício fiscal, que seria diferente de vincular o ente competente à devolução do recolhimento do tributo ao contribuinte.

Por outro lado, a teoria classifica o FEEF como empréstimo compulsório ou contribuição, para apontar diversos vícios de inconstitucionalidades da exação– os quais serão aprofundados no próximo capítulo.

Nessa análise, desenvolve-se que o FEEF não é vinculado a uma contraprestação estatal específica, eis que, para ser compelido ao recolhimento da obrigação, basta ser beneficiário de incentivo fiscal de ICMS já concedido ou que ainda vai ser concedido, na forma do art. 2º, caput da Lei nº 7.428/2016<sup>39</sup>.

---

<sup>37</sup> TESSARI, Cláudio. SANGUINETTI, Juliana Mincarone. Da impossibilidade de condicionar-se a manutenção de incentivos fiscais (ICMS) à destinação de percentual para o Fundo de Equilíbrio Fiscal. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*. v.2. n. 6. maio/jun. 2017, p. 175.

<sup>38</sup> art. 4º, § único da Lei nº 7.428/2016: Fica prorrogado, nos termos de decreto específico, o prazo de fruição de benefício ou incentivo fiscal de empresa que proceder conforme o disposto no inciso I do art. 4º, pelo período necessário ao ressarcimento do montante depositado no FEEF.

<sup>39</sup> Art. 2º, Lei nº 7.428/2016 A fruição do benefício fiscal ou incentivo fiscal, já concedido ou que vier a ser concedido, fica condicionada ao depósito ao FEEF do montante equivalente ao percentual de 10% (dez por cento) aplicados sobre a diferença entre o valor do imposto calculado com e sem a utilização de benefício ou incentivo

Além disso, se trata de tributo com destinação vinculada, a teor do já mencionado art. 6º da Lei nº 7.428/2016, segundo o qual o produto do recolhimento ao FEEF seria destinado, prioritariamente, ao adimplemento da folha de pagamento dos servidores públicos do Poder Executivo estadual.

Quanto ao terceiro o critério de classificação tributária, o montante recolhido ao FEEF deve ser devolvido ao contribuinte, ao passo que o art. 4º, § único da Lei nº 7.428/2016 consigna a prorrogação do benefício fiscal por período suficiente a restituir o montante depositado ao FEEF.

Ressalta-se que, nesse ponto, há quem argumente que o referido dispositivo legal que autoriza a prorrogação do incentivo fiscal não se trata, necessariamente, de obrigatoriedade da devolução do montante arrecado, mas tão somente exercício da competência para dispor sobre benefícios fiscais do Estado, baseado em deliberação prévia dos entes federativos – no caso, isso se deu pelo Convênio Confaz nº 42/2016.

Assim, segundo esse pensamento, o FEEF somente pode ser classificado como empréstimo compulsório ou contribuição especial - a depender de como é interpretada a obrigatoriedade, ou não, de devolução do montante recolhido -, conforme o seguinte quadro elucidativo:

Tributo	Vinculação da materialidade do tributo à uma contraprestação estatal	Vinculação do montante arrecadado à um fundo específico	Necessidade de devolução ao contribuinte o montante arrecado
FEEF	Não	Sim	Sim/Não
Empréstimo Compulsório	Não	Sim	Sim
Contribuições	Não	Sim	Não

---

*fiscal concedido à empresa contribuinte do ICMS, nos termos do Convênio ICMS 42, de 3 de maio de 2016, já considerado no aludido percentual a base de cálculo para o repasse constitucional para os Municípios (25%).*

Exposta as correntes existentes na discussão a respeito da espécie tributária que se melhor assemelha o FEEF, é interessante comentar que, no atual panorama jurisprudencial, tende a prevalecer o entendimento segundo o qual a obrigação criada pela Lei nº 7.428/2016 possui caráter típico de imposto, especificamente de ICMS.

Aliás, foi esse o entendimento prolatado pelo Órgão Especial do Tribunal do Estado de Rio de Janeiro, na Representação de Inconstitucionalidade nº 0063240-02.2016.8.19.0000, quando do julgamento da ratificação da liminar anteriormente concedida ao contribuinte, para suspender a exigibilidade do FEEF. Veja-se parte do voto vencedor:

*“É bom ressaltar que, ao contrário do que é afirmado pelo ilustre Desembargador Relator, não se trata da instituição de um novo imposto, uma vez que o fato gerador continua sendo a circulação de mercadoria e serviços – ICMS.*

*Na verdade, o Fundo Estadual de Equilíbrio Fiscal – FEEF prevê duas alternativas: (i) depósito de parcela de 10% dos benefícios concedidos, ou, simplesmente, (ii) a sua redução em proporção equivalente.*

*Logo, o efeito que elas geram é o de simplesmente revogar parcialmente benefícios concedidos pelo Estado do Rio de Janeiro*

*(TJ-RJ - ADI: 00632400220168190000, Relator: Des(a). JOSÉ CARLOS MALDONADO DE CARVALHO, Data de Julgamento: 20/02/2017, OE - SECRETARIA DO TRIBUNAL PLENO E ORGAO ESPECIAL)*

Apesar de, aparentemente, ganhar mais força o entendimento pela classificação do FEEF como imposto, far-se-á de extrema importância, neste trabalho de conclusão de curso, analisar a ótica da tributação pelas duas premissas, pois, acabam por gerar argumentos e efeitos distintos acerca dessa incidência tributária.

Portanto, após o desenvolvimento do primeiro capítulo deste trabalho, pode se chegar a conclusão inicial de que a obrigação de depósito ao FEEF, criada pela Lei nº 7.428/2016, é um tributo, o qual pode vir a ser classificado como imposto, empréstimo compulsório ou contribuição especial.

No próximo capítulo, então, será trago à tona os argumentos pela inconstitucionalidade e ilegalidade da obrigação de depósito ao FEEF, bem como será feita uma análise da jurisprudência sobre o assunto, tendo destaque a ADI NO 5.635/RJ.



## **2. DISCUSSÃO SOBRE A INVIABILIDADE JURÍDICA DO FEEF**

Como vimos anteriormente, o presente trabalho de conclusão de curso tem como objeto a Lei estadual nº 7.428/2016, que instituiu a obrigação de depósito ao Fundo de Equilíbrio Fiscal do Estado do Rio de Janeiro como condição para gozo de benefício fiscal já concedido ou que vier a ser concedido.

Nesse sentido, a primeira premissa estabelecida foi de que o depósito ao FEEF possui natureza típica de tributo, vez que preenche todos os requisitos do art. 3º do CTN, tratando-se de *prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada*.

Logo após, foi aberta a discussão a respeito de qual seria a espécie tributária do FEEF, em que se demonstrou os argumentos pela sua classificação como empréstimo compulsório, contribuição especial ou imposto. Este ponto é de extrema importância para a continuidade da análise, pois, a depender da premissa que se estabeleça – qual tributo corresponde ao FEEF -, surgirão diferentes argumentos pela sua inadequação ao sistema tributário nacional.

Assim, este capítulo será subdividido em tópicos, os quais levarão como base diferente premissas a respeito da classificação tributária do FEEF, para que se explicitem os argumentos ventilados contra e a favor à sua incidência tributária.

Por fim, será feita uma breve análise do julgamento da ADI nº 5.635/RJ, a qual possui como objeto a declaração de inconstitucionalidade da Lei estadual nº 7.428/2016, que trouxe a obrigação de depósito ao FEEF. Até o momento, ocorreu uma breve análise da cautelar pelo Min. Relator Luís Roberto Barroso, enquanto o julgamento de mérito encontra-se paralisado, após proferimento do voto do Min. Relator e pedido de vista do Min. André Mendonça.

### **2.1 FEEF COM CARÁTER TÍPICO DE IMPOSTO – ICMS.**

### 2.1.1 VEDAÇÃO DE VINCULAÇÃO DA RECEITA DE IMPOSTO À FUNDO ESPECÍFICO

O primeiro argumento contrário à incidência do FEEF, partindo como pressuposto a sua classificação como imposto – especificamente, de ICMS -, é pela impossibilidade de vinculação de receita obtida com arrecadação deste tributo a um fundo específico.

Em um breve paralelo histórico, ante ao grave contexto econômico que se situava diversos entes federativos, foi promovido o Convênio Confaz nº 42/2016, que possibilitou aos estados e ao Distrito Federal a condicionarem a fruição de benefícios fiscais de ICMS. Veja-se a Cláusula 1ª do referido convênio:

*“Cláusula primeira: Ficam os estados e o Distrito Federal autorizados a, relativamente aos incentivos e benefícios fiscais, financeiro-fiscais ou financeiros, inclusive os decorrentes de regimes especiais de apuração, que resultem em redução do valor ICMS a ser pago, inclusive os que ainda vierem a ser concedidos:  
I - condicionar a sua fruição a que as empresas beneficiárias depositem em fundo de que trata a cláusula segunda o montante equivalente a, no mínimo, dez por cento do respectivo incentivo ou benefício;”<sup>40</sup>*

E mais, a partir da Cláusula 2ª<sup>41</sup> do Convênio Confaz nº 42/2016, foi preceituado que os recursos obtidos com a referida exação dever-se-iam destinados a um fundo criado para manutenção fiscal do ente.

Assim, o Estado do Rio de Janeiro publicou a Lei nº 7.428/2016, posteriormente regulamentada pelo Decreto 45.810/2016, criando a obrigação de repasse de 10% do montante desonerado ao FEEF como condição para fruição de incentivo fiscal.

Feito esse paralelo histórico, o que merece atenção é o fato de que, segundo art. 6, §

<sup>40</sup>Convênio Confaz nº 42/2016. [https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2016/CV042\\_16](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2016/CV042_16). Acesso em 07.06.2022

<sup>41</sup> Cláusula segunda A unidade federada que optar pelo disposto no inciso I da cláusula primeira instituirá fundo de desenvolvimento econômico e ou de equilíbrio fiscal, destinado ao desenvolvimento econômico e ou à manutenção do equilíbrio das finanças públicas estaduais e distrital, constituídos com recursos oriundos do depósito de que trata o inciso I da cláusula primeira e outras fontes definidas no seu ato constitutivo.

único da Lei nº 7.428/2016<sup>42</sup>, a receita auferida pelo FEEF será destinada *ao adimplemento integral da folha de pagamento dos servidores públicos por parte do Executivo*. Além disso, no mesmo dispositivo legal, preceitua-se que, em caso de atraso no pagamento dos servidores, fica vedada a destinação dos recursos da exação a qualquer outra finalidade.

Assim, tendo como base a classificação do FEEF como imposto, surgiu o argumento pela sua inconstitucionalidade, vez que vincula a receita deste tributo a fundo específico, o que é vedado pela Carta Magna, na forma de seu art. 167, inciso IV<sup>43</sup>.

Como esclarecido no primeiro capítulo deste trabalho, um dos critérios para diferenciação da espécie tributário é a (des)vinculação do produto do recolhimento do tributo a uma finalidade específica.

Com efeito, o imposto, previsto no art. 145, inciso I da CF e art. 16 do CTN, tem como uma de suas características a não destinação específica do montante arrecado, *i.e.*, é vedada a vinculação da receita deste tributo a um fundo em particular,

Nesse sentido, o próprio Supremo Tribunal Federal já proferiu, diversas vezes, entendimento pela impossibilidade de destinação a fundo ou órgão de montante obtido a título de ICMS, em respaldo ao princípio constitucional da não-afetação. Veja-se:

“AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. DIREITO CONSTITUCIONAL E ORÇAMENTÁRIO. ARTS. 245, CAPUT, INCISO III, E PARÁGRAFO 3º, E 246 DA CONSTITUIÇÃO DO ESTADO DE MATO GROSSO. APLICAÇÃO ANUAL DE 35% PROVENIENTE DE TRANSFERÊNCIAS, NA MANUTENÇÃO E DESENVOLVIMENTO DA EDUCAÇÃO ESCOLAR. APLICAÇÃO DE PERCENTUAIS DA RECEITA CORRENTE LÍQUIDA NA

<sup>42</sup> Art. 6º, Lei nº 7.428/2016: *Os recursos auferidos pelo FEEF serão destinados ao equilíbrio fiscal do Tesouro do Estado, observado o disposto no art. 10 desta Lei.*

*Parágrafo Único - A destinação prevista no caput ficará condicionada ao adimplemento integral da folha de pagamento dos servidores públicos por parte do Poder Executivo, ficando vedada, quando houver atraso no pagamento, qualquer movimentação de recursos do FEEF para outra finalidade que não seja o adimplemento dos trabalhadores com pagamento em atraso.*

<sup>43</sup> Art. 167, inciso IV, da Constituição Federal: “– São vedados: (...) IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo

MANUTENÇÃO E DESENVOLVIMENTO DA UNIVERSIDADE DO ESTADO DE MATO GROSSO – UNEMAT. RESTRIÇÃO ÀS COMPETÊNCIAS DO CHEFE DO PODER EXECUTIVO PARA ELABORAÇÃO DAS PROPOSTAS DE LEIS ORÇAMENTÁRIAS. VIOLAÇÃO À RESERVA DE INICIATIVA DO CHEFE DO PODER EXECUTIVO (CF, ART. 165). OFENSA À SEPARAÇÃO DE PODERES (CF, ART. 2º). VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA NÃO AFETAÇÃO (CF, ART. 167, IV). MEDIDA CAUTELAR CONFIRMADA. PROCEDÊNCIA. 1. O art. 212 da Constituição Federal especifica que a “União aplicará, anualmente, nunca menos de dezoito, e os Estados, o Distrito federal e os Municípios, vinte e cinco por cento, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino”. 2. A graduação de percentual mínimo de recursos destinados à manutenção e ao desenvolvimento do ensino não pode acarretar restrições às competências constitucionais do Poder Executivo para a elaboração das propostas de leis orçamentárias. Inteligência do art. 165 da Constituição Federal. 3. Invalidez de emenda à Constituição estadual que, aprovada em turno único de votação, resulte de emenda parlamentar e acarrete aumento de despesa em proposta do Poder Executivo. Inteligência do art. 60, § 2º, de observância obrigatória por parte dos Estados Membros, e do art. 63, I, da Constituição Federal. Precedentes. 4. Os artigos impugnados subtraem do Poder Executivo local a legítima atribuição para definir e concretizar, em consonância com as prioridades do Governo em exercício, políticas públicas igualmente relevantes à concretização dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, relacionadas a outros direitos fundamentais, a exemplo da saúde e da segurança pública. Ofensa à separação de poderes. Precedentes. 5. **Inconstitucionalidade de normas que estabelecem vinculação de receitas tributárias a órgãos, fundos ou despesas, por violação ao art. 167, IV, da Constituição Federal**, e restrição à atribuição constitucional do Poder Executivo para elaborar propostas de leis orçamentárias. Precedentes. 6. Medida cautelar confirmada e ação direta de inconstitucionalidade julgada procedente. “(grifei)”

(ADI 6275, Rel. Min. Alexandre de Moraes, Tribunal Pleno, Dje de 18.08.2020)

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE – EMENDA À CONSTITUIÇÃO DO ESTADO DE GOIÁS (EC Nº 02/91) – LIMITAÇÕES AO PODER CONSTITUINTE DECORRENTE – PRERROGATIVA QUE NÃO SE REVESTE DE CARÁTER ABSOLUTO – NORMA CONSTITUCIONAL ESTADUAL QUE DETERMINA, NO ÂMBITO DAQUELA UNIDADE DA FEDERAÇÃO, A DESTINAÇÃO DE “NÃO MENOS QUE CINCO POR CENTO DE SUA RECEITA TRIBUTÁRIA LÍQUIDA” AO PODER LEGISLATIVO (ART. 110, § 5º, I, “a”) – TRANSGRESSÃO À CLÁUSULA CONSTITUCIONAL DA NÃO AFETAÇÃO DA RECEITA ORIUNDA DE IMPOSTOS (CF, ART. 167, IV)

– VEDAÇÃO CONSTITUCIONAL QUE IMPEDE, RESSALVADAS AS EXCEÇÕES PREVISTAS NA PRÓPRIA CONSTITUIÇÃO, A VINCULAÇÃO DO PRODUTO DA ARRECADAÇÃO DE IMPOSTOS A ÓRGÃO, FUNDO OU DESPESA – PRECEITO NORMATIVO QUE, DE OUTRO LADO, IMPÕE AOS DEMAIS PODERES E ÓRGÃOS AUTÔNOMOS ESTATAIS RESTRIÇÃO INDEVIDA, DE ORDEM FINANCEIRA, APTA A COMPROMETER A PRÓPRIA AUTONOMIA ORÇAMENTÁRIA QUE LHEM FOI ATRIBUÍDA PELA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA – MEDIDA CAUTELAR ANTERIORMENTE DEFERIDA PELO PLENÁRIO DESTA SUPREMA CORTE – REAFIRMAÇÃO DA CONSOLIDADA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL SOBRE O TEMA – PRECEDENTES – PARECER DA PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA PELA INCONSTITUCIONALIDADE DA ALÍNEA “A” DO INCISO I DO § 5º DO ART. 110 DA CONSTITUIÇÃO DO ESTADO DE GOIÁS – AÇÃO DIRETA JULGADA PROCEDENTE. (ADI 659, Rel. Min. Celso de Mello, Tribunal Pleno, DJe Divulg de 16.10.2020)’’

“DIREITO TRIBUTÁRIO. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI MUNICIPAL Nº 923/2009. VINCULAÇÃO DE RECEITA DE ICMS A FUNDO. INCONSTITUCIONALIDADE MATERIAL DA LEI EVIDENCIADA. NORMA DE REPRODUÇÃO OBRIGATÓRIA. AFRONTA AO ART. 167, IV, DA CRFB/88, E AO ART. 154, IV, DA CONSTITUIÇÃO ESTADUAL. JURISPRUDÊNCIA PACIFICADA. AÇÃO JULGADA PROCEDENTE. 1. Nos termos da jurisprudência da Corte, é inconstitucional a destinação de receitas de impostos a fundos ou despesas, ante o princípio da não afetação aplicado às receitas provenientes de impostos. 2. Pretensão de, por vias indiretas, utilizar-se dos recursos originados do repasse do ICMS para viabilizar a concessão de incentivos a empresas. 3. Agravo regimental a que se nega provimento.’’

(STF - AgR ARE: 665291 RS - RIO GRANDE DO SUL, Relator: Min. ROBERTO BARROSO, Data de Julgamento: 16/02/2016, Primeira Turma)

Nessa linha argumentativa, então, a Lei nº 7.428/2016 teria desrespeitado o art. 167, inciso IV da CF, ao passo que criou imposto cujo produto do recolhimento estaria vinculado a um propósito específico – neste caso, ao adimplemento integral da folha dos servidores.

Por outro lado, em resposta a esta lógica, há o entendimento de que o FEEF não importaria em uma violação constitucional, pois, não estaria vinculado ao que preceitua o art. 167, inciso IV da CF.

Isso porque, segundo esse pensamento, o FEEF se assemelha ao fundo que descreve o art. 71 da Lei nº 4.320/64.<sup>44</sup> Assim, tal fundo não está destinado a objetivos específicos, mas apenas a finalidade genérica de equilíbrio financeiro do Estado, com especial atenção ao adimplemento da folha de pagamento dos servidores públicos.

E mais, a destinação a que faz referência o art. 7º, §1 da Lei nº 7.428/2016<sup>45</sup> – lê-se, despesas com Saúde, Educação e Segurança Pública – representa nada mais do que custeio dos serviços básicos de uma sociedade, os quais são deveres privativos ao Estado. Assim, restaria comprovado mais uma vez a finalidade genérica do FEEF, afastando a aplicação do art. 167, inciso IV da CF.

Seguindo nessa linha argumentativa, a Subsecretaria do Tesouro do Estado do Rio de Janeiro, em parecer técnico anexado à manifestação do Governador do Estado do Rio de Janeiro na ADI nº 5.635/RJ, assentou que o fundo não possui uma finalidade específica, ao passo que tenta, tão somente, não engessar a utilização dos recursos públicos. Confira-se:

“Sob o ponto de vista normativo, a Lei 7.428/2016, que instituiu o Fundo Estadual de Equilíbrio Fiscal do Estado do Rio de Janeiro (FEEF), dispõe em seu artigo 6º a destinação.

Contudo, a despeito da previsão legal, entende-se que a receita do FEEF tinha, em termos práticos, uma destinação genérica, visto que a despesa de pessoal corresponde, nos anos de 2016, 2017, 2018, 2019 e 2020, respectivamente a 73,54% (setenta e três inteiros e cinquenta e quatro centésimos por cento), 74,07% (setenta e quatro inteiros e sete centésimos por cento), 67,15% (sessenta e sete inteiros e quinze centésimos por cento), 66,56% (sessenta e seis inteiros e cinquenta e seis centésimos por cento), 65,80% (sessenta e cinco inteiros e oitenta centésimos por cento) da receita corrente, ou seja, uma das mais elementares, e básicas, do conjunto de despesas do Estado<sup>46</sup>”

Mediante o exposto, percebe-se que existem duas linhas acerca do desrespeito do FEEF ao art. 167, inciso IV da CF: (i) a que acredita na inconstitucionalidade do FEEF por ter dado destinação específica à receita obtida com recolhimento do imposto; (ii) que refuta

<sup>44</sup>Lei nº 4.320/64. Art. 71. Constitui fundo especial o produto de receitas especificadas que por lei se vinculam à realização de determinados objetivos ou serviços, facultada a adoção de normas peculiares de aplicação.

<sup>45</sup>Lei nº 7.428/2016: Art. 7º Art. 7º - O FEEF será administrado por um Comitê Decisório, composto pelos seguintes membros:

§1º - O Poder Executivo definirá de forma prioritária a aplicação dos recursos do FEEF para as despesas de Saúde, Educação e Segurança Pública.

<sup>46</sup> Fl. 7 da Manifestação do Governador do Estado do Rio de Janeiro na ADI 5.635/RJ →

esse último argumento, sob a lógica de que o FEEF não trata de um fundo específico, mas apenas possui o objetivo genérico de busca ao equilíbrio financeiro do Estado do Rio de Janeiro, o que não desrespeita o princípio da não afetação dos impostos .

### **2.1.2 DESRESPEITO À NÃO-CUMULATIVIDADE DO ICMS**

Continuando na premissa de que o depósito ao FEEF é tido como Imposto, fielmente atrelado ao adicional de ICMS, um argumento que surge é a respeito da sua inconstitucionalidade em virtude de violação a sistemática da não-cumulatividade, a qual encontra-se prevista no art. 155, §2 da Constituição Federal.<sup>47</sup>

Antes de ser aprofundado esse debate, abre-se um parêntese para tecer alguns comentários explicativos acerca da não-cumulatividade, que se encontra muito presente em tributos indiretos, tais quais o ICMS e o Imposto Sobre Produtos Industrializados (‘‘IPI’’)<sup>48</sup>.

Tal sistemática possui como objetivo principal evitar as múltiplas incidências do tributo na mesma operação econômica, de modo que se evite o ‘‘efeito cascata.’’ Dessa maneira, a não-cumulatividade prevê a possibilidade de se compensar crédito e débito relativo ao mesmo tributo. É como leciona o professor LEANDRO PAULSEN:

‘‘A não cumulatividade, no sistema brasileiro, costuma operar mediante a apropriação de créditos quando da aquisição de um produto ou mercadoria onerado pelo tributo e sua utilização para compensação com o mesmo tributo quando devido novamente na incidência sobre a operação posterior com tal objeto incorporado a outro ou simplesmente revendido. Os créditos assegurados para evitar a cumulatividade são denominados de créditos básicos, correspondendo ao tributo já cobrado sobre a

<sup>47</sup> Art. 155. *Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)*

‘‘(.)’’

*II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:*

*I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;*

<sup>48</sup> Art. 153, CF: *Compete à União instituir impostos sobre:*

*IV - produtos industrializados;*

*§ 3º O imposto previsto no inciso IV:*

*II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;*

operação anterior. Desse modo, toma-se o tributo cobrado para deduzi-lo quando da nova incidência. Daí por que se costuma referir que se trata de uma sistemática de “imposto sobre imposto”, e não de “base sobre base”. A incidência é sempre sobre o valor total. Apura-se o montante devido e desconta-se o crédito para verificar o valor a pagar. Utiliza-se um mecanismo de créditos e débitos em que, na hora de pagar o tributo, se verificam os créditos de que se disponha, para deduzi-los.<sup>49</sup>”

Na prática, o que acontece é o seguinte: o contribuinte se utiliza do imposto cobrado quando da aquisição (entrada) da mercadoria para abater o que virá a ser cobrado na venda (saída) desse produto.

Caso não houvesse essa previsão, o produto final acabaria por ter uma carga tributária elevadíssima, ao passo que o imposto incidiria em todas as etapas da circulação da mercadoria sem qualquer distinção, de forma que as empresas repassariam esse custo em cada operação de compra e venda.

O contrário acontece, então, em virtude da sistemática da não-cumulatividade, pois, vista de um panorama geral, o produto objeto da operação econômica acaba por ter “incidência única” do imposto.

Como se pôde depreender, a sistemática da não-cumulatividade é de suma vitalidade para o ICMS, pois, se tratando de tributo indireto, evita a excessiva majoração da carga tributária, o que prestigia, especialmente, o consumidor final, ao passo que este é o que suporta o ônus do imposto.

Isso posto, passou a se veicular o entendimento pela inconstitucionalidade do FEEF, pois, apesar de ser classificado como ICMS, não era permitido ao contribuinte a apuração e recolhimento com base na sistemática da não-cumulatividade, **i.e.**, não era possível abater o seu débito com os créditos existentes.

Isso porque, teria sido instituído uma metodologia de apuração própria da obrigação de depósito ao FEEF, a qual, em nenhum momento, faculta a utilização de crédito para abatimento do débito devido a título deste imposto.

---

<sup>49</sup> Pag. 206 – CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO COMPLETO – PAULSEN, LEANDRO – 2019 – XX EDIÇÃO



Detalhando a apuração descrita no Decreto nº 45.810/2016<sup>50</sup> – dispositivo legal responsável por regulamentar a Lei nº 7.428/2016 -, a apuração do FEEF seria realizada da seguinte maneira: (i) cálculo mensal do imposto devido considerando o gozo do benefício fiscal; (ii) cálculo mensal do imposto devido desconsiderando o benefício fiscal; (iii) subtração do item ‘i’ do item ‘ii,’ chegando no montante desonerado pelo incentivo fiscal; (iv) multiplicar esse montante por 0,1 (um décimo). Observe-se o seguinte quadro elucidativo:

MOMENTO DA APURAÇÃO	DETALHAMENTO
1ª FASE	Calcular mensalmente o ICMS devido considerando a fruição de todos os benefícios ou incentivos fiscais...’
2ª FASE	Calcular mensalmente o ICMS devido desconsiderando a fruição de todos os benefícios ou incentivos fiscais...’
3ª FASE	Calcular o valor do ICMS desonerado, subtraindo do valor da ‘1ª FASE’ aquele

<sup>50</sup> *DECRETO 45.810/2016 “Art. 5.º O valor do depósito referido no art. 2.º deverá ser apurado mensalmente, por estabelecimento,*

*considerado o período de 1.º de dezembro de 2016 a 31 de julho de 2018, devendo seu pagamento ser realizado até o dia 20 do mês subsequente ao da apuração.*

*§ 1.º Para determinação do montante do depósito mensal no FEEF, o contribuinte deve:*

*I - realizar a apuração mensal do valor do imposto devido, na forma prevista na legislação, considerando a fruição de todos os benefícios ou incentivos fiscais, financeiro-fiscais ou financeiros de que é beneficiário, ou que incidem sobre as operações com mercadorias ou prestações que realize, inclusive quando decorrentes de regime especial de apuração;*

*II - realizar a apuração mensal do valor do imposto que seria devido, na forma prevista na legislação, caso desconsiderada a fruição de todos os benefícios ou incentivos fiscais, financeiro-fiscais ou financeiros de que é beneficiário, ou que incidem sobre as operações com mercadorias ou prestações que realize, inclusive quando decorrentes de regime especial de apuração, excetuados os referidos nas alíneas “a”, “b”, “c” e “d” do inciso I do § 1.º do art. 2.º;*

*III - calcular o valor mensal não pago a título de ICMS, subtraindo o valor apurado conforme o inciso I daquele apurado nos termos do inciso II, ambos deste parágrafo;*

*IV - multiplicar o total calculado nos termos do inciso III deste parágrafo por 0,1 (um décimo).*

	apurado “2ª FASE”
4ª FASE	Multiplicar o montante apurado na “3ª FASE” por 0,1 (um décimo)

Além disso, a Resolução SEFAZ nº 33 de 2017<sup>51</sup>, que estabelece normas e critérios complementares referente ao FEEF, dispõe que o saldo credor do período anterior deverá ser desconsiderado para apuração do tributo, o que violaria o art. 24, inciso II da Lei Complementar nº 87/96<sup>52</sup>.

Com efeito, a partir desse sistema, o contribuinte não poderia destacar na nota fiscal o valor devido a título do FEEF, pois, a apuração do montante a ser recolhido ao imposto é feita mensalmente, e não a cada etapa de circulação da mercadoria, como normalmente ocorre no ICMS.

A consequência disso é a impossibilidade de abatimento do valor de saída o montante pago a título de imposto na entrada da mercadoria, pois, como dito, não há o destaque na nota fiscal, o qual representa uma etapa de controle que permite a operacionalização da não cumulatividade.

Nesta situação, ainda, o ônus tributário recairia inteiramente ao contribuinte de direito, uma vez que não seria possível repassar ao consumidor final o valor pago a título de FEEF na mercadoria.

Isso exposto, é interessante denotar que essa constatação de ferimento pelo FEEF ao regramento constitucional da não-cumulatividade foi observada pelo Min. Luís Barroso, no parcial julgamento do mérito da ADI nº 5.635/RJ:

---

<sup>51</sup> Art. 3º Nas apurações previstas nos incisos I e II do § 1º do art. 5º do Decreto o estabelecimento deverá:  
“(.)”

II - considerar o saldo devedor como positivo e o saldo credor como negativo;

III - desconsiderar o valor do saldo credor do período anterior, se houver; e

<sup>52</sup> Art. 24. A legislação tributária estadual disporá sobre o período de apuração do imposto. As obrigações consideram-se vencidas na data em que termina o período de apuração e são liquidadas por compensação ou mediante pagamento em dinheiro como disposto neste artigo:

II - se o montante dos débitos do período superar o dos créditos, a diferença será liquidada dentro do prazo fixado pelo Estado;

III - se o montante dos créditos superar os dos débitos, a diferença será transportada para o período seguinte.

“Isso porque, nessa concepção, assumindo ser uma majoração do imposto estadual, a regra constitucional impõe que se respeite a não cumulatividade, como instrumento para promover a neutralidade da sua incidência ao longo da cadeia produtiva, “compensando o que for devido em cada operação [...] com o montante cobrado nas anteriores”.

“(..)”

A metodologia de apuração do referido depósito não afasta a natureza jurídica de imposto nem inviabiliza que se mensurem os respectivos créditos. A própria concessão dos benefícios fiscais relativos ao ICMS se atrela a uma operação e pode servir como referencial para o cálculo do crédito. Entendimento diverso sobre o tema importaria admitir que o depósito em questão é despido de característica elementar ao ICMS e atrair, por conseguinte, novos questionamentos sobre a sua natureza jurídica em oposição à lógica adotada para a instituição dos depósitos em voga. 26. Por essa razão, esta Corte deve fazer uma interpretação conforme a Constituição da legislação estadual de modo a garantir a não cumulatividade do ICMS em questão.”

Portanto, denota-se que é relevante o entendimento de que, partindo do pressuposto que o FEEF se trataria de ICMS, teria ele violado o preceito constitucional da não-cumulatividade, como bem pontuou o Exmo. Ministro Luis Roberto Barroso.

## **2.2 FEEF COM CARÁTER TÍPICO DE EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO OU CONTRIBUIÇÃO.**

Por outro lado, é interessante estabelecer como premissa o enquadramento da obrigação contida na Lei estadual nº 7.428/2016, o FEEF, como típico empréstimo compulsório ou contribuição especial, para que se atente ao debate quanto à sua inconstitucionalidade.

Por outro lado, como esclarecido no capítulo anterior, há aqueles que defendem que a obrigação de depósito ao FEEF se assemelha à figura do empréstimo compulsório ou contribuição especial – a depender de como se entende a necessidade de devolução ou não do montante arrecadado.

Nesse teor, vale relembrar que o FEEF pode vir a ser considerado como típico empréstimo compulsório, tendo como base o argumento de que a prorrogação do benefício fiscal concedida pela Lei nº 7.428/2016 em seu art. 4º, § único é o equivalente a uma

obrigatoriedade de devolução do montante arrecadado.

Com efeito, o empréstimo compulsório é tributo cuja competência é privativa da União, na forma do art. 148 da CF<sup>53</sup>, i.e., tão somente esse ente federativo detém a competência legislativa para instituir essa espécie tributária. A esse propósito, torna-se relevante mencionar a doutrina de CLAUDIO CARNEIRO<sup>54</sup>:

*“Com fundamento legal no art. 148 da CRFB e no art. 15 do CTN, o empréstimo compulsório é um tributo de competência privativa da União, instituído mediante Lei Complementar, sendo a sua arrecadação vinculada. Os fundamentos para a instituição desse tributo são: I – em caso de guerra ou sua iminência (não se respeita o Princípio da Anterioridade Tributária – exceção); II – em caso de calamidade pública (não se respeita o Princípio da Anterioridade Tributária – exceção); III – em caso de investimento público de caráter urgente e relevante interesse nacional (respeita-se o Princípio da Anterioridade Tributária); IV – conjuntura que exija a absorção temporária de poder aquisitivo (esse inciso, por não vir expressamente mencionado no art. 148 da Constituição, foi considerado não recepcionado pelo texto constitucional vigente, em função de ter natureza de confisco).*

Sendo assim, ao passo que o FEEF fora instituído pelo Estado do Rio de Janeiro – por meio da Lei estadual nº 7.428/2016 -, estar-se-ia usurpando a competência constitucional privativa da União Federal para instituir essa espécie tributária.

Outrossim, sabe-se que as hipóteses de incidência do empréstimo compulsório estão atreladas, na forma dos incisos I e II do art. 148, da CF<sup>55</sup>, especificamente, ao atendimento de despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública ou sua iminência, ou em caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional.

Com efeito, não se poderia embasar a cobrança do FEEF tendo em vista o Estado do Rio de Janeiro se encontrava a beira de um colapso econômico, o que, hipoteticamente, justificaria um investimento urgente. Isso porque, ainda que fosse considerado esse

<sup>53</sup> Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios.

<sup>54</sup> CARNEIRO, Claudio. *Curso de direito tributário e financeiro*. 6 ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 322

<sup>55</sup> I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b".

argumento, a hipótese de incidência prevista no inciso II do art. 148 da CF diz respeito a situação de relevante interesse nacional, e não local.

Por outro lado, o FEEF pode vir, ainda, a ser considerado como contribuição especial, sob a lógica de que a prorrogação do benefício fiscal concedida na Lei nº 7.428/2016 não implicaria necessariamente em obrigatoriedade de devolução do montante recolhido, afastando sua classificação como empréstimo compulsório.

Nesse sentido, é válido lembrar que a contribuição especial – tal qual o empréstimo compulsório – é tributo cuja competência é exclusiva da União Federal, na forma do art. 149, da CF<sup>56</sup>.

Assim, de igual modo, estaria a Lei nº 7.428/2016 violando a Constituição Federal, pois, usurpa a competência privativa da União para criar contribuição especial, vez que não foi prevista a possibilidade de os estados criarem essa espécie tributária.

Em caso de se entender a Lei nº 7.428/2016 instituiu contribuição residual, teria sido desrespeitado, além da reserva à legislação complementar e a competência privativa da União, fala-se em abalo a técnica fixada para esse tipo de incidência tributária, que se encontra prevista no art. 154, inciso I, da CF<sup>57</sup>.

Isso porque, de acordo com o dispositivo supramencionado, para instituir contribuição residual, é necessário o preenchimento dos seguintes requisitos: (i) não-cumulatividade da contribuição; (ii) edição por meio de lei complementar; (iii) fato gerador e base de cálculo próprios, diferentes dos previstos para a contribuição descrita no art. 195 da CF.

Ocorre que, o FEEF não autoriza a utilização da sistemática da não-cumulatividade para quitação da obrigação tributária, tampouco fora criado por meio de lei de complementar,

---

<sup>56</sup> *Art. 149, CF: 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.*

<sup>57</sup> *CF. Art. 154. A União poderá instituir: I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição*

fato que revela o desenquadramento à técnica prevista na Carta Magna para instituição de contribuição residual.

Com efeito, independentemente da distinção entre essas duas espécies tributárias, visualiza-se o argumento pela inconstitucionalidade do FEEF devido ao desrespeito à competência privativa da União para instituir empréstimo compulsório e contribuição especial.

Nessa toada, a partir de ambas as classificações tributárias, o FEEF incorreria em ferimento à reserva a legislação complementar, porquanto fora instituído por meio de legislação ordinária estadual.

Mediante o exposto, fica evidente que a classificação do FEEF como empréstimo compulsório ou contribuição residual importaria, como consequência, diferentes argumentos a respeito da sua inadequação ao sistema tributário nacional.

### **2.3 DA INAPLICABILIDADE DO FEEF SOBRE BENEFÍCIOS PROTEGIDOS PELO ART 178 DO CTN E SÚMULA 544 DO STF**

Uma outra linha interessante de análise do FEEF diz respeito a sua (in)aplicabilidade sobre os benefícios concedidos mediante certas condições e por prazo certo determinado, cujo amparo legal se encontra previsto no art. 178, do CTN.

Em primeiro lugar, é necessário conceituar esse tipo de benefício, o qual é concedido de maneira onerosa, *i.e.*, é aquele que, para o seu usufruto, é necessário o preenchimento de certas condições previamente estipuladas, além de ser concedido por um tempo pré-determinado.

Sabe-se que a regra que prepondera no atual sistema tributário nacional é de que os benefícios fiscais podem ser revogados ou modificados a qualquer momento, na forma do art. 178 do CTN.

Ocorre que, esse mandamento é excepcionado quando se fala sobre os incentivos onerosos, porquanto, o próprio art. 178 do CTN, impossibilita a revogação parcial dos

benefícios onerosos antes de findo o prazo ‘*ad quem.*’ Assim, esses benefícios não poderão ser extintos a qualquer momento, mas tão somente quando findo o prazo de vigência pré-acordado.

O Sistema Tributário Nacional previu essa possibilidade com o objetivo de consagrar o princípio da segurança jurídica, previsto no art. 5º, inciso XXXVI<sup>58</sup>, da CF, permitindo com que o contribuinte não venha a ser surpreendido com uma revogação inesperada do seu benefício fiscal, mesmo após cumprida todas as condições estabelecidas pelo ente competente.

Caso não houvesse essa previsão legal, de forma que o Estado pudesse agir de maneira completamente arbitrária, restringindo o direito daquele que de boa-fé cumpriu sua parte de acordo, se estaria diante de um cenário marcado pelo profundo abalo ao princípio da segurança jurídica, o que é inconcebível no Estado Democrático de Direito.

O disposto no art. 178 do CTN se revela de tamanha importância que o STF veiculou a Súmula nº 544, segunda a qual ‘*isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas.*’ Nessa mesma linha, aliás, segue a jurisprudência pátria:

*‘AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. IMPOSTO DE RENDA. ISENÇÃO. SUDENE. BENEFÍCIO CONCEDIDO SOB CONDIÇÃO. IRREVOGABILIDADE DURANTE O PERÍODO PREVISTO NO ATO DECLARATÓRIO. É firme a jurisprudência desta Corte no sentido de que a isenção tributária concedida por prazo certo e sob condição onerosa gera direito adquirido ao contribuinte beneficiado. O acolhimento da pretensão demandaria verificar, em concreto, a inexistência dos requisitos e pressupostos necessários ao gozo do incentivo. Nos termos da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, a controvérsia posta nestes termos demanda o reexame da legislação infraconstitucional aplicável ao caso. Agravo regimental a que se nega provimento.*

*(STF - AI: 861261 MG, Relator: Min. ROBERTO BARROSO, Data de Julgamento: 18/11/2014, Primeira Turma, Data de Publicação: ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-249 DIVULG 17-12-2014 PUBLIC 18-12-2014)*

*AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL.*

---

<sup>58</sup> Art. 5, inciso XXXVI, da CF:- a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada;

*TRIBUTÁRIO. ISENÇÃO CONDICIONADA E DEFERIDA A PRAZO CERTO. LIVRE SUPRESSÃO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 544 DO STF. ALEGADA OFENSA AO ART. 97 DA CF. INEXISTÊNCIA. AGRAVO IMPROVIDO. I – O acórdão recorrido encontra-se em consonância com a jurisprudência desta Corte, no sentido de que a isenção tributária, quando concedida por prazo certo e mediante o atendimento de determinadas condições, gera direito adquirido ao contribuinte beneficiado. Incidência da Súmula 544 do STF. II – A obediência à cláusula de reserva de plenário não se faz necessária quando houver orientação consolidada do STF sobre a questão constitucional discutida. III - Agravo regimental improvido. (STF - RE: 582926 CE, Relator: Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Data de Julgamento: 10/05/2011, Primeira Turma, Data de Publicação: DJe-100 DIVULG 26-05-2011 PUBLIC 27-05-2011 EMENT VOL-02531-01 PP-00145)*

*CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. BEFIEX. ISENÇÃO CONCEDIDA PELA UNIÃO: C.F., 1967, com a EC 1/69, art. 19, § 2º. PROIBIÇÃO DE CONCESSÃO, POR PARTE DA UNIÃO, DE ISENÇÕES DE TRIBUTOS ESTADUAIS E MUNICIPAIS. C.F., art. 151, III. SISTEMÁTICA DE REVOGAÇÃO: ADCT, art. 41, §§ 1º, 2º e 3º. ISENÇÃO CONCEDIDA POR PRAZO CERTO E EM FUNÇÃO DE DETERMINADAS CONDIÇÕES: DIREITO ADQUIRIDO. CTN, art. 178. C.F., art. 5º, XXXVI. Súmula 544-STF. I. - Isenção de tributos estaduais e municipais concedidas pela União sob o pálio da Constituição pretérita, art. 19, § 2º. Isenção do ICM, hoje ICMS, em razão do Programa de Exportação - BEFIEX, com prazo certo de dez anos e mediante condições. A sua revogação, em face da proibição de concessão, por parte da União, de isenção de tributos estaduais e municipais - CF, art. 151, III - há de observar a sistemática do art. 41, §§ 1º e 2º do ADCT. Em princípio, ela somente ocorreria dois anos após a promulgação da CF/88, dado que não confirmada pelo Estado membro. Todavia, porque concedida por prazo certo e mediante condições, corre em favor do contribuinte o instituto do direito adquirido ( CTN, art. 178; CF, art. 5º, XXXVI; ADCT, art. 41, § 2º; Súmula 544-STF). Quer dizer, a revogação ocorrerá após o transcurso do prazo da isenção. II. - R.E. não conhecido. (STF - RE: 169880 SP, Relator: CARLOS VELLOSO, Data de Julgamento: 29/10/1996, SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJ 19-12-1996 PP-51790 EMENT VOL-01855-05 PP-00953)*

*ICM - ISENÇÃO - A ISENÇÃO CONCEDIDA PARA O ANTIGO IVC APROVEITA AO ATUAL ICM E TENDO CARÁTER ONEROSO E TERMO CERTO, NÃO PODE SER REVOGADA (SÚMULA 544)- TRATANDO-SE DE ISENÇÃO FISCAL POR PRAZO CERTO, CONSTITUI ELA DIREITO ADQUIRIDO, AMPARADO POR PRECEITO CONSTITUCIONAL. "A COMPETÊNCIA, QUE A CONSTITUIÇÃO CONFERE AOS ESTADOS QUANTO A MATÉRIA TRIBUTÁRIA, SÓ PODE SER*



*ATINGIDA POR NORMA CONSTITUCIONAL, NÃO POR DISPOSITIVO DE LEI COMPLEMENTAR. ASSIM SE FORAM APROVADOS E EXCLUIDOS DE APRECIÇÃO JUDICIAL ATOS COMPLEMENTARES QUE NÃO RESPEITARAM AQUELA COMPETÊNCIA, REPORTANDO-SE A ATOS INSTITUCIONAIS QUE PARA TANTO NÃO LHES DEVAM BASE, E SE FORAM IGUALMENTE APROVADOS OS ATOS INSTITUCIONAIS, HÁ QUE DAR PREVALENCIA A ESTES, ATENTO O PRINCÍPIO DA HIERARQUIA DAS LEIS". NÃO NEGA VIGENCIA A DIREITO FEDERAL O RECONHECIMENTO PRESO AS CIRCUNSTÂNCIAS DE FATO DA CAUSA DE QUE A COAÇÃO EMANA DA AUTORIDADE IMPETRADA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO EM PARTE E NÃO PROVIDO.*

*(STF - RE: 75430, Relator: RODRIGUES ALCKMIN, Data de Julgamento: 21/09/1973, PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJ 26-10-1973*

Isso posto, levando em consideração que a Lei nº 7.428/2016 traz a cobrança tributária indiscriminada sobre os benefícios fiscais já concedidos ou que vierem a ser concedidos, se estaria diante de uma violação ao ordenamento jurídico, estampado pela quebra da proteção prevista no art. 178 do CTN e da Súmula nº 544 do STF.

Aliás, o próprio Estado do Rio de Janeiro, ao se manifestar sobre o pedido cautelar postulado na ADI nº 5.635/RJ, afirmou que o FEEF não deve incidir sobre benefícios fiscais de natureza condicionada.<sup>59</sup>

Com efeito, até o momento, o STF parece trilhar esse entendimento, pois, ao analisar o pedido cautelar apresentado na referida ADI, o Exmo. Ministro Luis Roberto Barroso levou em consideração a manifestação expressa do Estado do Rio de Janeiro no sentido de que o FEEF não incidiria nas hipóteses do art. 178 do CTN e da Súmula 544 do STF<sup>60</sup>.

Além disso, quando do julgamento do mérito – que, como já esclarecido, foi interrompido pelo pedido de vista do Exmo. Ministro André Mendonça -, o Min. Relator manteve a linha argumentativa supramencionada, declarando que “*eventual hipótese de*

<sup>59</sup> “*De qualquer forma, vale dizer que as revogações ou reduções de benefícios que importem o retorno ao pagamento de tributos não estão sujeitas a tal princípio, como já decidiu o Col. Supremo Tribunal Federal (v.g. RE 102.993 e RE 204.062).” (fl. 16 informações prestadas pelo Estado do Rio de Janeiro na ADI nº 5.635/RJ).*

<sup>60</sup> “*Limitando-me a analisar a violação ao direito adquirido no que se refere aos benefícios fiscais condicionados, penso que, tendo em vista a expressa manifestação do Estado do Rio de Janeiro, de que a Lei nº 7.428/2016 não suprime isenções e benefícios fiscais condicionados [2], não é o caso, por ora, de concessão da liminar, sendo certo que eventual inobservância do afirmado ensejará a apreciação da questão em controle difuso.” (Grifamos)*

*supressão indevida de benefício fiscal deverá ser solucionada em via própria, considerando a legislação infraconstitucional.’’*

Sendo assim, ganha força o argumento pela inaplicabilidade do FEEF sobre os benefícios concedidos mediante certas condições e por prazo pré-determinado, se utilizando da inteligência contida no art. 178 do CTN.

## **2.4 DO DESRESPEITO AO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIA**

Por último, é necessário destacar o argumento pela inconstitucionalidade do FEEF por estar diante de uma violação aos princípios da anterioridade anual e nonagesimal, os quais encontram previsão no art. 150, inciso III, alíneas ‘‘b’’ e ‘‘c,’’ da Constituição Federal.

Com efeito, a anterioridade anual declara que o tributo somente poderá ser cobrado a no exercício financeiro seguinte àquele em que a lei foi publicada. A anterioridade nonagesimal, por sua vez, preceitua que o tributo apenas será exigido após o transcurso do prazo de 90 dias contados da data da sua publicação. A esse propósito, leciona LEANDRO PAULSEN<sup>61</sup>:

*Anterioridade é garantia de conhecimento antecipado da lei tributária mais gravosa. Não se trata apenas de prover previsibilidade ou não surpresa. HUMBERTO ÁVILA diz que “em vez de previsibilidade, a segurança jurídica exige a realização de um estado de calculabilidade. Calculabilidade significa a capacidade de o cidadão antecipar as consequências alternativas atribuíveis pelo Direito a fatos ou atos, comissivos ou omissivos, próprios ou alheios, de modo que a consequência efetivamente aplicada no futuro situa-se dentro daquelas alternativas reduzidas e antecipadas no presente”. A anterioridade apresenta-se não como princípio, mas como regra claras e inequívocas condicionantes da válida incidência das normas que instituem ou majoram tributos.*

Interessante denotar que esses preceitos constitucionais representam verdadeiras limitações ao poder estatal de tributar, permitindo que se consagre a não-surpresa fiscal,

---

<sup>61</sup> 5 PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário completo*. 4 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 100-101

ideia a qual, inclusive, foi considerada uma garantia fundamental do contribuinte, quando do julgamento da ADI nº 939. Senão, vejamos a ementa do julgado:

*“EMENTA: - Direito Constitucional e Tributário. Ação Direta de Inconstitucionalidade de Emenda Constitucional e de Lei Complementar. I.P.M.F. Imposto Provisorio sobre a Movimentação ou a Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira par. 4., incisos I e IV, 150, incisos III, "b", e VI, "a", "b", "c" e "d", da Constituição Federal. 1. Uma Emenda Constitucional, emanada, portanto, de Constituinte derivada, i Constituição originaria, pode ser declarada inconstitucional, pelo Supremo Tribunal Federal, cuja função precípua e de guarda da Constituição (art. 102, I, "a", da C.F.). 2. A Emenda Constitucional n. 3, de 17.03.1993, que, no art. 2., autorizou a União a instituir o I.P.M.F., incidiu em vício de inconstitucionalidade, ao dispor, no paragrafo 2. desse dispositivo, que, quanto a tal tributo, não se aplica "o art. 150, III, "b" e VI", da Constituição, porque, desse modo, violou os segui imutaveis (somente eles, não outros): 1. contribuinte (art. 5., par. 2., art. 60, par. 4., inciso IV e art. 150, III, "b" da Constituição) princípio da imunidade tributaria reciproca (que veda a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a instituição de impostos sobre o patrimônio, rendas ou serviços uns dos outros) e que e garantia da Federação (art. 60, par. 4., inciso I, e art. 150, VI, "a", da C.F. estabelecendo outras imunidades impede a criação de impostos (art. 150, III) sobre: "b"): templos de qualquer culto; "c"): patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistencia social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; e "d"): livros, jornais, periodicos e o papel destinado a sua impressão; 3. Em consequencia, e inconstitucional, também, a Lei Complement sem redução de textos, nos pontos em que determinou a incidencia do tributo no mesmo ano (art. 28) e deixou de reconhecer as imunidades previstas no art. 150, VI, "a", "b", "c" e "d" da C.F. (arts. 3., 4. e 8. do mesmo diploma, L.C. n. 77/93). 4. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada procedente, em parte, para tais fins, por maioria, nos termos do voto do Relator, mantida, com relação a todos os contribuintes, em caráter definitivo, a medida cautelar, que suspendera a cobrança Relator(a): Min. SYDNEY SANCHES, Tribunal Pleno, julgado em 15/12/1993, DJ 18 EMENT VOL-01737-02 PP-00160 RTJ VOL b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu 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. A fim de conter o apetite arrecadatário e evitar surpresas limitou os poderes de tributar. Escreveu às claras no texto magno Estado deve respeitar algum tempo antes de exigir o pagamento de tributos. Nesse reconheceu a "não-surpresa fiscal" como garantia fundamental como já se viu no julgamento da ADI 9393 . A essência da mensagem que o dispositivo constitucional com algumas*

*exceções previstas na própria CF, o avanço fiscal sobre o te deve ser antecedido de algum prazo mín a forma do aumento: criação, majoração, revogação de isenção etc. Se o contribuinte tiver que suportar aumento de tributo, merece a proteção constitucional temporal. em regra, não é possível cobrar tributo no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que o instituiu ou aumentou. nos últimos noventa dias do ano (entre 03/OUT respeitar a anterioridade nonagesimal como regra geral. Direito Constitucional e Tributário. Ação Direta de Inconstitucionalidade de Emenda Constitucional e de Lei Complementar. I.P.M.F. Imposto Provisorio sobre a Movimentação ou a Créditos e Direitos de Natureza Financeira - I.P.M.F. Artigos 5., par. 2., 60, par. 4., incisos I e IV, 150, incisos III, "b", e VI, "a", "b", "c" e "d", da Constituição Federal. 1. Uma Emenda Constitucional, emanada, portanto, de Constituinte derivada, incidindo em violação a Constituição originaria, pode ser declarada inconstitucional, pelo Supremo Tribunal Federal, cuja função precípua e de guarda da Constituição (art. 102, I, "a", da C.F.). 2. A Emenda Constitucional n. 3, de ., autorizou a União a instituir o I.P.M.F., incidiu em vício de inconstitucionalidade, ao dispor, no paragrafo 2. desse dispositivo, que, quanto a tal tributo, não se aplica "o art. 150, III, "b" e VI", da Constituição, porque, desse modo, violou os seguintes princípios e normas imutaveis (somente eles, não outros): 1. - o princípio da anterioridade, que e garantia individual do contribuinte (art. 5., par. 2., art. 60, par. 4., inciso IV e art. 150, III, "b" da Constituição) tributaria reciproca (que veda a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a instituição de impostos sobre o patrimônio, rendas ou serviços uns dos outros) e que e garantia da Federação (art. 60, par. 4., inciso I, e art. 150, VI, "a", da C.F estabelecendo outras imunidades impede a criação de impostos (art. 150, III) sobre: "b"): templos de qualquer culto; "c"): patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das balhadores, das instituições de educação e de assistencia social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; e "d"): livros, jornais, periodicos e o papel destinado a sua impressão; 3. Em consequencia, e inconstitucional, também, a Lei Complementar n. 77, de 13.07.1993, sem redução de textos, nos pontos em que determinou a incidencia do tributo no mesmo ano (art. 28) e deixou de reconhecer as imunidades previstas no art. 150, VI, "a", "b", "c" e "d" da C.F. (arts. 3., 4. e 8. . n. 77/93). 4. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada procedente, em parte, para tais fins, por maioria, nos termos do voto do Relator, mantida, com relação a todos os contribuintes, em caráter definitivo, a medida cautelar, que suspendera a cobrança do tributo no ano de 1993 (ADI 939, Min. SYDNEY SANCHES, Tribunal Pleno, julgado em 15/12/1993, DJ 18 00160 RTJ VOL-00151-03 PP-00755).*

Nessa esteira, a aplicação dos preceitos constitucionais é estendida para os casos em que há revogação de incentivo fiscal que implique em majoração indireta da carga tributária,

na linha da jurisprudência do Pretório Excelso:

*“IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – DECRETOS Nº 39.596 E Nº 39.697, DE 1999, DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL – REVOGAÇÃO DE BENEFÍCIO FISCAL – PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE – DEVER DE OBSERVÂNCIA – PRECEDENTES. Promovido aumento indireto do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS por meio da revogação de benefício fiscal, surge o dever de observância ao princípio da anterioridade, geral e nonagesimal, constante das alíneas “ b ” e “ c ” do inciso III do artigo 150, da Carta. Precedente – Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.325/DF, de minha relatoria, julgada em 23 de setembro de 2004. MULTA – AGRAVO – ARTIGO 557, § 2º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. Surgindo do exame do agravo o caráter manifestamente infundado, impõe-se a aplicação da multa prevista no § 2º do artigo 557 do Código de Processo Civil. (STF - RE: 564225 RS, Relator: Min. MARCO AURÉLIO, Data de Julgamento: 02/09/2014, Primeira Turma, Data de Publicação: ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-226 DIVULG 17-11-2014 PUBLIC 18-11-2014)”*

*“AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. REINTEGRA. REVOGAÇÃO DE BENEFÍCIO FISCAL. ANTERIORIDADE GERAL E NONAGESIMAL. 1. A alteração no programa fiscal REINTEGRA, por acarretar indiretamente a majoração de tributos, deve respeitar os princípios da anterioridade geral e nonagesimal. Precedentes. 2. Agravo regimental a que se nega provimento, com previsão de aplicação de multa. (STF - RE: 1279460 RS 5014156-45.2018.4.04.7107, Relator: EDSON FACHIN, Data de Julgamento: 30/11/2020, Segunda Turma, Data de Publicação: 09/02/2021)”*

*“AGRAVO INTERNO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. FUNDAMENTAÇÃO A RESPEITO DA REPERCUSSÃO GERAL. INSUFICIÊNCIA. REDUÇÃO OU SUPRESSÃO DE INCENTIVO FISCAL. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE NONAGESIMAL. 1. Os Recursos Extraordinários somente serão conhecidos e julgados, quando essenciais e relevantes as questões constitucionais a serem analisadas, sendo imprescindível ao recorrente, em sua petição de interposição de recurso, a apresentação formal e motivada da repercussão geral, que demonstre, perante o SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, a existência de acentuado interesse geral na solução das questões constitucionais discutidas no processo, que transcenda a defesa puramente de interesses subjetivos e particulares. 2. A obrigação do recorrente em apresentar formal e motivadamente a preliminar de repercussão geral, que demonstre sob o ponto de vista econômico, político, social ou jurídico, a*

*relevância da questão constitucional debatida que ultrapasse os interesses subjetivos da causa, conforme exigência constitucional e legal (art. 102, § 3º, da CF/88, c/c art. 1.035, § 2º, do CPC/2015), não se confunde com meras invocações desacompanhadas de sólidos fundamentos no sentido de que o tema controvertido é portador de ampla repercussão e de suma importância para o cenário econômico, político, social ou jurídico, ou que não interessa única e simplesmente às partes envolvidas na lide, muito menos ainda divagações de que a jurisprudência do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL é incontroversa no tocante à causa debatida, entre outras de igual patamar argumentativo. 3. **A redução ou a supressão de benefício fiscal deve observar a anterioridade nonagesimal, prevista na alínea c do inciso III do artigo 150 da CF/1988**; 4. Agravo interno a que se nega provimento. Na forma do art. 1.021, §§ 4º e 5º, do Código de Processo Civil de 2015, em caso de votação unânime, fica condenado o agravante a pagar ao agravado multa de um por cento do valor atualizado da causa, cujo depósito prévio passa a ser condição para a interposição de qualquer outro recurso (à exceção da Fazenda Pública e do beneficiário de gratuidade da justiça, que farão o pagamento ao final).”*

*(grifo nosso)*

*(STF - RE: 1269349 RS 5015416-57.2018.4.04.7108, Relator: ALEXANDRE DE MORAES, Data de Julgamento: 05/08/2020, Primeira Turma, Data de Publicação: 17/08/2020)*

De volta ao objeto do presente estudo, os contribuintes alegam a incompatibilidade da Lei nº 7.428/2016 com a Constituição Federal, pois, teriam sido violadas as anterioridades anual e nonagesimal.

Isso porque, a Lei nº 7.428/2016 foi publicada no Diário Oficial do Estado do Rio de Janeiro (“DOERJ”) no dia 26.08.2016, mas o tributo já seria exigível a partir de dezembro de 2016, de acordo com art. 5º do Decreto nº 45.810/2016<sup>62</sup>. Com isso, se percebe que a cobrança tributária aconteceria no mesmo ano em que fora instituída, de forma que restaria violado o art. 150, III, “b” e “c” da CF.

No mesmo sentido, restaria violada a CF, pois, de acordo com os arts. 12<sup>o63</sup> e 13<sup>o64</sup> do

<sup>62</sup> O valor do depósito referido no art. 2º deverá ser apurado mensalmente, por estabelecimento, considerado o período de 01 de dezembro de 2016 a 31 de dezembro de 2020, devendo seu pagamento ser realizado até o dia 20 do mês subsequente ao da apuração. (grifo nosso)

<sup>63</sup> Lei nº 7.428/2016. Art. 12 - O depósito no FEEF relativo ao mês de dezembro de 2016 poderá ser realizado até o dia 31 de janeiro de 2017

<sup>64</sup> Lei nº 7.428/2016. Art. 13 - Este Decreto entrará em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1.º de dezembro de 2016.

Decreto nº 45.810/2016, o depósito ao FEEF já seria exigível a partir do mês de dezembro de 2016, ainda que o prazo para recolhimento se extinguisse no dia 31 de janeiro de 2017.

Além disso, há o argumento de que Lei nº 7.428/2016 desrespeitou as anterioridades constitucionais, tendo em vista que, apesar de ter sido publicada no dia 26.08.2016, sua efetiva instituição somente se deu em 25.11.2016, após a publicação do Decreto nº 45.810/2016. Sendo assim, sua cobrança não poderia ocorrer antes de fevereiro de 2017.

Por outro lado, a lógica fazendária vai na linha de não ocorrência de violação às anterioridades previstas no art. 150, III, “b” e “c”, da CF/, vez que a Lei nº 7.428/2016 foi publicada no DOERJ no dia 26.08.2019, e o seu pagamento somente seria exigível a partir do dia 31.01.2017, de acordo com o art. 12º do Decreto nº 45.810/2016. Com isso, tem-se que o tributo seria cobrado no exercício financeiro seguinte à sua publicação e após o período de 90 dias.

Outrossim, há o argumento de que a Lei nº 7.428/2016 não criou um tributo novo, mas apenas alterou prazo de pagamento, situação na qual não se aplica o princípio da anterioridade, conforme jurisprudência do STF:

*DIREITO CONSTITUCIONAL, TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. PIS. FINSOCIAL. PRAZO DE RECOLHIMENTO. ALTERAÇÃO PELA LEI Nº 8.218, DE 29.08.91. ALEGADA CONTRARIEDADE AO ART. 195, § 6º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. 1. Examinando questão idêntica, decidiu a 1ª Turma: "Improcedência da alegação de que, nos termos do art. 195, § 6º, da Constituição, a lei em referência só teria aplicação sobre fatos geradores ocorridos após o término do prazo estabelecido pela norma. A regra legislativa que se limita simplesmente a mudar o prazo de recolhimento da obrigação tributária, sem qualquer repercussão, não se submete ao princípio da anterioridade. Recurso extraordinário conhecido e provido". 2. Precedentes de ambas as Turmas, nos quais têm sido rejeitados os argumentos em contrário, ora renovados pela agravante. 3. Agravo improvido. (STF - RE-AgR: 274949 SC, Relator: SYDNEY SANCHES, Data de Julgamento: 13/11/2001, Primeira Turma, Data de Publicação: DJ 01-02-2002 PP-00100 EMENT VOL-02055-04 PP-00759)*

Aliás, importa destacar que essa foi a tese consagrada pelo Órgão Especial do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, no julgamento que não ratificou a liminar na

Representação de Inconstitucionalidade nº 0063240-02.2016.8.19.0000:<sup>65</sup>

“Não há, por conseguinte, afronta ao princípio da anterioridade do exercício financeiro (art. 150, inciso III, alínea b, da Constituição da República), segundo o qual é vedado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios cobrar tributos "no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou", uma vez que o Supremo Tribunal Federal já firmou entendimento no sentido de que não se sujeitam ao princípio da anterioridade as normas que alteram o prazo para o pagamento do tributo, ainda que antecipando-o (RE 274.949/SC), assim como os atos normativos relativos à atualização monetária da base de cálculo ou do valor da exação (RE 200.844/PR).”

---

<sup>65</sup> Voto do Des. Relator. Órgão Especial do TJ-RJ.



## CONCLUSÃO

Por todo exposto, percebe-se que a discussão em torno da Lei nº 7.428/2016, responsável por instituir o Fundo Equilíbrio Estadual Fiscal do Estado do Rio de Janeiro, é de extrema importância e relevância, pois, abrange diversos aspectos interessantes e bastante debatidos referente ao Sistema Tributário Nacional.

Como vimos, antes de se adentrar a fundo na obrigação instituída pelo referido dispositivo legal, foi preciso elucidar qual é o conceito de tributo adotado pelo Código Tributário Nacional, e, para tanto, se fez remissão ao seu art. 3º, em que se caracteriza por ser uma *prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.*

A partir disso, foi possível analisar a obrigação contida na Lei nº 7.428/2016 sob o enfoque tributário, eis que presente todas as características supracitadas.

Logo após, se revelou necessário discutir quais seriam os tipos de tributos existentes no ordenamento jurídico pátrio, oportunidade na qual se visualizou diversas teorias históricas sobre o assunto, para se chegar ao entendimento já consolidado do STF, segundo o qual, há 5 (cinco) espécies tributárias: imposto, taxa, contribuição especial, contribuição de melhoria e empréstimo compulsório.

De igual modo, se realizou diferenciação entre as espécies tributárias, bem com os critérios utilizados para tanto, quais sejam, a (i) vinculação da materialidade do tributo a uma contraprestação estatal; (ii) destinação específica do montante recolhido com o tributo; (iii) obrigatoriedade de devolução do valor arrecadado pelo Estado.

O primeiro capítulo, então, foi finalizado com a discussão acerca de qual espécie tributária se trataria o FEEF. Como visto, há aqueles que defendem sua caracterização como típico imposto; outros que, por outro lado, o entendem como empréstimo compulsório ou contribuição especial.

Nesse ponto, é interesse denotar que a jurisprudência caminha para a caracterização

do FEEF como típico imposto, especificamente, de ICMS, premissa que se reputa como a correta neste trabalho de conclusão de curso.

O segundo capítulo, então, se prestou a esmiuçar a discussão a respeito das violações ao sistema tributária nacional incorridas pelo FEEF.

Assim, em um primeiro momento, a partir da premissa do FEEF como típico imposto, vislumbrou-se os argumentos contrários a incidência, quais sejam: o desrespeito à sistemática constitucional da não-cumulatividade e a violação ao princípio da não afetação dos impostos.

Ressalta-se que o desrespeito à não-cumulatividade foi, inclusive, tema abordado pelo Min. Luis Roberto Barroso, o qual consignou o pedido do contribuinte para garantir a possibilidade de se utilizar de créditos para quitar a obrigação tributária contida na Lei estadual nº 7.428/2016.

Isso posto, foi realizada a análise do FEEF como empréstimo compulsório ou contribuição especial, momento no qual surgiram outros argumentos contrários ao tributo: desrespeito à competência privativa da União, à reserva de legislação complementar, dentre outros.

Outrossim, uma questão se revelou bastante interessante: a impossibilidade de incidência do FEEF sobre benefícios concedidos de maneira onerosa e por prazo pré-determinado, segundo a inteligência do art. 178 do Código Tributário Nacional e da Súmula nº 544 do STF.

Esse ponto, inclusive, foi ressaltado na decisão de cognição sumária proferida pelo Min. Luis Roberto Barroso, quando da análise da liminar requerida na ADI nº 5.635/RJ, momento no qual, afirmou a impossibilidade da incidência do FEEF sobre esses benefícios, tendo em vista que não podem ser revogados antes do seu termo *ad quem*.

Por último, fez-se menção aos argumentos pelo desrespeito aos princípios constitucionais das anterioridades anual e nonagesimal, por ter sido aberta a possibilidade de cobrança no mesmo ano em que instituído o tributo.

No momento, como dito anteriormente, o julgamento da ADI nº 5.635/RJ encontra-se suspenso, após pedido de voto-vista do Min. André Mendonça, mas até o momento, com o entendimento proferido pelo Exmo. Min. Luis Roberto Barroso, a Corte entende pela constitucionalidade do FEEF, estabelecendo sua natureza como típica de imposto, mas assegurando aos contribuintes a sistemática da não-cumulatividade, além de coibir qualquer vinculação específica da receita obtida com a exação.

Por fim, a conclusão a que se chega neste trabalho é pela inconstitucionalidade do tributo instituído por meio da Lei estadual nº 7.428/2016, o Fundo Estadual de Equilíbrio Fiscal do Estado do Rio de Janeiro, vez que se trata de imposto cuja destinação está vinculada a uma finalidade específica, o que viola, especificamente, o art. 167, inciso IV, da Constituição Federal ; e mais, se tratando de ICMS, não se assegurou ao contribuinte a sistemática da não-cumulatividade, o que, de igual modo, fere a Carta Magna, em seu art. 155, §2.

## **REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

BORBA, Claudio. **Direito Tributário**. 28. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2019.

CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário - Constituição e Código Tributário Nacional**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CREPALDI, Silvio. **Planejamento Tributário: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André. **Dever Fundamental de Pagar Impostos: O que realmente significa e como vem influenciando nossa jurisprudência?** Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2017.

GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André. **Planejamento Tributário: limites e desafios concretos**. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2018.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Manual de Direito Financeiro e Tributário**. 16. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

MAZZA, Alexandre. **Manual de Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

NUNES, Cleucio Santos. **Curso de Direito Processual Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

PAULSEN, Leandro. **Constituição e Código Tributário Comentados À Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

ROCHA, Sergio André. **Da Lei à Decisão: A Segurança Jurídica Tributária Possível na Pós-Modernidade**. Rio de Janeiro: Editora Lumens Juris, 2017.

ROCHA, Sergio André. **Estudos de Direito Tributário Internacional**. Rio de Janeiro: Editora Lumens Juris, 2016.

ROCHA, Sergio André. **Estudos de Direito Tributário: Teoria Geral, Processo Tributário, Fim do RTT e Tributação Internacional**. Rio de Janeiro: Editora Lumens Juris, 2015.

ROCHA, Sergio André. **Política Fiscal Internacional Brasileira**. Rio de Janeiro: Editora Lumens Juris, 2017.

ROCHA, Sergio André. **Processo Administrativo Fiscal: Controle Administrativo do Lançamento Tributário**. São Paulo: Editora Almedina, 2018.

ROCHA, Sergio André. **Tributação Internacional**. São Paulo: Quartier Latin, 2013.

ROCHA, Sergio André. **Troca Internacional de Informações para Fins Fiscais**. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.



1 Identificação do tipo de material

Tese  Dissertação  Trabalho de conclusão de curso (graduação ou especialização)

2 Identificação do documento

Unidade: FACULDADE NACIONAL DE DIREITO - UFRJ

Graduação: DIREITO

Autor: Renan D'Elia Gonçalves

RG: 29.739.694-1 CPF: 061.936.107-74

E-mail: RENANDECIALO@gmail.com Celular: (21) 96722-2133

Título do Trabalho:  
O FUNDO ESTADUAL DE EQUILÍBRIO FISCAL DO RIO DE JANEIRO ("FEFF") E A VIOLAÇÃO AO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Orientador: Vanessa Huckleberg Portella Siqueira

Coorientador: \_\_\_\_\_

Data de defesa: 20.07.22

3 Informações de acesso ao documento

Este trabalho é documento confidencial?\*

Sim  Não

Este trabalho ocasionará registro de patente?

Sim  Não

\* Esta classificação poderá ser mantida até um ano a partir da defesa ou conclusão do trabalho. Após esse período a íntegra do trabalho será disponibilizada na base de dados institucional. A extensão deste prazo poderá ser requerida por, no máximo duas vezes e suscita justificativa.

AUTORIZAÇÃO PARA DISPONIBILIZAÇÃO NA BIBLIOTECA DIGITAL DA UFRJ

Autorizo a UFRJ, Universidade Federal do Rio de Janeiro, a disponibilizar gratuitamente na internet, sem ressarcimento dos direitos autorais, o texto integral da publicação supracitada, de minha autoria, em seu site, em formato PDF, para fins de leitura e/ou impressão, a título de divulgação da produção científica gerada pela Universidade a partir da data: 29.07.22

Rio de Janeiro  
Local

28/07/2022  
Data

Renan D'Elia Gonçalves  
Assinatura do(a) autor(a) ou seu representante legal

COMPROVANTE DE ENTREGA PARA TESES, DISSERTAÇÕES E TCC

Recebemos do aluno \_\_\_\_\_,  exemplar(es) impresso(s) e um exemplar em meio digital, de seu Trabalho de conclusão de curso/Dissertação/Tese em sua versão final, para fins de dar entrada no pedido de emissão de Diploma.

\_\_\_\_\_  
Local

\_\_\_\_\_  
Data

\_\_\_\_\_  
Carimbo e assinatura