

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

**UMA ANÁLISE ACERCA DA CONSTITUCIONALIDADE DO FUNDO ESTADUAL
DE EQUILÍBRIO FISCAL E DO FUNDO ORÇAMENTÁRIO TEMPORÁRIO**

MATHEUS JOSÉ DE SOUZA ALVES PIMENTA

RIO DE JANEIRO

2023

MATHEUS JOSÉ DE SOUZA ALVES PIMENTA

**UMA ANÁLISE ACERCA DA CONSTITUCIONALIDADE DO FUNDO ESTADUAL
DE EQUILÍBRIO FISCAL E DO FUNDO ORÇAMENTÁRIO TEMPORÁRIO**

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

2023

CIP - Catalogação na Publicação

P644a Pimenta, Matheus José de Souza Alves
 UMA ANÁLISE ACERCA DA CONSTITUCIONALIDADE DO
FUNDO ESTADUAL DE EQUILÍBRIO FISCAL E DO FUNDO
ORÇAMENTÁRIO TEMPORÁRIO / Matheus José de Souza
Alves Pimenta. -- Rio de Janeiro, 2023.
 68 f.

 Orientadora: Vanessa Huckleberry Portella
Siqueira.
 Trabalho de conclusão de curso (graduação) -
Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade
Nacional de Direito, Bacharel em Direito, 2023.

 1. Direito Tributário. 2. Direito Financeiro. 3.
Fundos. I. Siqueira, Vanessa Huckleberry Portella ,
orient. II. Título.

MATHEUS JOSÉ DE SOUZA ALVES PIMENTA

**UMA ANÁLISE ACERCA DA CONSTITUCIONALIDADE DO FUNDO ESTADUAL
DE EQUILÍBRIO FISCAL E DO FUNDO ORÇAMENTÁRIO TEMPORÁRIO**

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

Data da Aprovação: 27 /11 / 2023.

Banca Examinadora:

Vanessa Huckleberry Portella

Orientador

Coorientador (Opcional)

Bruno Maurício Macedo Curi

Membro da Banca

Membro da Banca

RIO DE JANEIRO

2023

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, agradeço aos meus pais: Dawayson José Alves Pimenta e Márcia de Souza Alves Pimenta. Se não fosse pelo esforço de vocês de me proporcionarem acesso à uma educação de qualidade, provavelmente, eu não estaria na Faculdade Nacional de Direito. Graças ao total apoio e carinho que recebo, pude concluir esta etapa em minha vida com um certo conforto, pois sabendo que eu tenho vocês comigo, tudo fica mais fácil.

Agradeço aos meus pais pela história de luta e superação que servem como motivação diária para seguir estudando e me dedicando em busca dos meus objetivos. Ter duas referências em casa que mostram que, com esforço, estudo e trabalho duro, é possível modificar e melhorar sua vida é, inegavelmente, um privilégio pelo qual sou muito grato. Espero um dia poder retribuir tudo que vocês fizeram por mim!

Agradeço à minha irmã, Manoela de Souza Alves Pimenta por todos os conselhos e momentos juntos de muita parceria, que me ensinaram e continuam me ensinando a ser uma pessoa melhor. Sem contar as inúmeras vezes que ela não mediu esforços para me ajudar com qualquer situação que eu estivesse passando. Definitivamente, ter uma irmã mais velha como você melhorou muito a minha vida.

Agradeço à minha namorada, Tamara Clementino Anselmo, por ser minha maior companheira, me dar apoio em todos os momentos difíceis e sempre se disponibilizar em me ajudar. Seu amor e carinho foram o meu combustível durante toda esta jornada, e graças a eles, estou conseguindo finalizá-la.

Por fim, agradeço a todos meus amigos que me apoiaram e entenderam que essa reta final de faculdade é muito corrida.

RESUMO

Diante de uma das maiores crises financeiras de sua história, o Estado do Rio de Janeiro editou a Lei nº 7.428/2016, que determinava o depósito de parcela do valor dos benefícios fiscais de ICMS ao recém-criado Fundo Estadual de Equilíbrio Fiscal como condição para manutenção dos respectivos benefícios aos contribuintes fluminenses. Diante de tantos questionamentos atinentes à sua constitucionalidade, o FEEF foi revogado, sendo instituído o Fundo Orçamentário Temporário através de Lei nº 8.645/2019, sob a justificativa de correção de alguns vícios. No entanto, considerando que ambos os fundos possuem a mesma natureza e finalidade, basicamente, foram suscitadas as mesmas alegações de inconstitucionalidade em relação ao FOT. Sendo assim, o presente trabalho busca analisar alguns desses questionamentos relativos à constitucionalidade desses fundos, especificamente quanto à violação do princípio de não afetação de receitas de impostos, unidade de tesouraria e pela possível prorrogação indevida de incentivos fiscais, não autorizada pelo CONFAZ.

Palavras-chaves: Direito Tributário; Direito Financeiro; ICMS; Fundos; Princípio da Não Vinculação de Receitas de Impostos; Constitucionalidade.

ABSTRACT

Faced with one of the largest financial crises in its history, the State of Rio de Janeiro enacted a law, which mandated the deposit of a portion of the value of tax benefits into the newly-created State Fund for Fiscal Equilibrium as a condition for maintaining said benefits for the taxpayers of Rio de Janeiro. Given many questions regarding its constitutionality, the fund was repealed, and the Temporary Budgetary Fund was established, with the justification of correcting some flaws. However, considering that both funds have the same nature and purpose, essentially, the same allegations of unconstitutionality were raised regarding the fund. Therefore, this paper aims to analyze some of these questions related to the constitutionality of these funds, specifically concerning the violation of the principle of non-allocation of tax revenues, treasury unity, and the possible improper extension of tax incentives, not authorized by the CONFAZ.

Key-words: Tax Law; Financial Law; Tax; Funds; Principle of Non-Allocation of Tax Revenues; Constitutionality.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	7
1. PRINCÍPIOS DE DIREITO FINANCEIRO	10
1.1. O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE COMO ANTECESSOR DO ESTADO DE DIREITO.....	10
1.1.1 O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA E SUA APLICAÇÃO AO DIREITO FINANCEIRO.	12
1.2 BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE ORÇAMENTO PÚBLICO E PRINCÍPIOS DE DIREITO FINANCEIRO	14
1.2.1 OS PRINCÍPIOS DE DIREITO FINANCEIRO QUE SERÃO OBJETO DE ESTUDO	15
1.2.1.1 A IMPORTÂNCIA DO PRINCÍPIO DA NÃO VINCULAÇÃO DE RECEITAS DE IMPOSTOS	16
1.2.1.2 O PRINCÍPIO DA UNIDADE DE TESOURARIA E SUA RELAÇÃO COM O PRINCÍPIO DA NÃO AFETAÇÃO DE RECEITAS	18
2. O ENQUADRAMENTO DO FUNDO ESTADUAL DE EQUILÍBRIO FISCAL (FEEF) NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO	21
2.1. AS PROBLEMÁTICAS RELACIONADAS AO CONTEXTO DE CRIAÇÃO DO FEEF.....	21
2.2. A ANÁLISE DA NATUREZA TRIBUTÁRIA DO FEEF.....	24
2.2.1. A POTENCIAL CLASSIFICAÇÃO DO FEEF COMO EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO	26
2.2.2 A POTENCIAL CLASSIFICAÇÃO DO FEEF COMO CONTRIBUIÇÃO SOCIAL	28
2.2.3. A POTENCIAL CLASSIFICAÇÃO DO FEEF COMO IMPOSTO	30
3. A INSTITUIÇÃO DO FUNDO ORÇAMENTÁRIO TEMPORÁRIO (FOT) COMO SUCESSOR DO FEEF	35
3.1 UMA ANÁLISE SOBRE A CONSTITUCIONALIDADE DO FOT	36
3.1.1 A ALEGADA AUSÊNCIA VINCULAÇÃO DE RECEITAS DE IMPOSTOS A FUNDO	36
3.1.1.2 A ANÁLISE DO POSSÍVEL ENQUADRAMENTO DO FOT COMO “FUNDO ATÍPICO”	38
3.1.1.3 A POSSIBILIDADE DE ENQUADRAMENTO DO FOT COMO FUNDO ESPECIAL	42
3.1.1.4 A POSSÍVEL VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA UNIDADE DE TESOURARIA	48
3.1.2 O FOT E A POSSIBILIDADE DE PRORROGAÇÃO INDEVIDA DE BENEFÍCIOS FISCAIS.....	51
CONCLUSÃO.....	58
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	60

INTRODUÇÃO

O Fundo Estadual de Equilíbrio Fiscal (FEEF) foi criado no ano de 2016 em resposta à grave crise financeira do Estado do Rio de Janeiro, concomitantemente à decretação de estado de calamidade pública, período em que o pagamento dos salários dos servidores e a adequada prestação de serviços públicos tornava-se um desafio crescente. Assim, o fundo teve como objetivo incrementar, de maneira temporária, as receitas estaduais, possibilitando ao Estado cumprir com suas obrigações.

No entanto, a legislação que instituiu o FEEF estabeleceu como pré-requisito obrigatório para a fruição de diversos benefícios fiscais a realização de um depósito. O recolhimento correspondia a 10% da diferença do valor do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) calculado com e sem o benefício fiscal. Esse montante, por sua vez, seria destinado ao pagamento dos salários dos servidores públicos.

Devido à profusão de indagações relacionadas à constitucionalidade do Fundo Estadual de Equilíbrio Fiscal (FEEF), a Confederação Nacional da Indústria (CNI) ajuizou a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.635/RJ, perante o Supremo Tribunal Federal (STF), questionando a adequação da figura jurídica no sistema tributário nacional.

Em síntese, a CNI argumentava que a lei que estabeleceu o FEEF teria criado uma espécie tributária com características de empréstimo compulsório, contribuição social e imposto, principalmente devido à alguns dispositivos legais que estipularam um tipo de ressarcimento aos contribuintes que efetuaram o recolhimento da exação e que determinaram a destinação específica de sua arrecadação ao pagamento dos salários dos servidores públicos.

Além disso, em paralelo ao julgamento da referida ADI, o Estado do Rio de Janeiro decidiu por revogar o FEEF, a partir da publicação da Lei nº 8.645, de 09 de dezembro de 2019, que instituiu o Fundo Orçamentário Temporário (FOT), prometendo corrigir alguns vícios atinentes à legislação do FEEF, conforme será abordado no terceiro capítulo.

Nesse sentido, o presente trabalho se propõe a analisar a constitucionalidade das leis que instituíram o Fundo Estadual de Equilíbrio Fiscal (FEEF) e o Fundo Orçamentário Temporário (FOT). Especificamente, busca-se entender se tais leis violaram os princípios da não vinculação

de receitas de impostos e da unidade de tesouraria, e se efetivamente prorrogaram o prazo de fruição de diversos benefícios fiscais sem respaldo em convênio do CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária.

Diante da alegação de vinculação de produto da arrecadação, é fundamental analisar o princípio da não afetação das receitas de impostos, que particularmente adquiriu relevância a partir do advento da Constituição Federal de 1988.

Historicamente, o campo de atuação dos pesquisadores do Direito Tributário ficava circunscrito ao estudo da teoria do fato gerador como único método de determinação do regime jurídico do tributo, ancorado na previsão disposta no art. 4º, inciso II, do Código Tributário Nacional: “a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la: (...) II - a destinação legal do produto da sua arrecadação”.

Com efeito, no caso dos impostos, que se distinguem por serem tributos direcionados às despesas gerais do Estado, a vedação da vinculação de sua receita se manifesta com relevância acentuada. Sob a perspectiva do Direito Financeiro, essa proibição, aliada ao princípio da legalidade, garante a integridade do processo orçamentário. Todavia, esta norma também ostenta uma dimensão voltada ao Direito Tributário, configurando-se como uma garantia significativa de limitação ao poder de tributar.

No âmbito tributário, segundo o professor Gustavo da Gama Vital, a vedação da vinculação das receitas provenientes de impostos constitui um mecanismo crucial para salvaguardar o direito dos contribuintes de estarem sujeitos, apenas, a exações fiscais que observem os atributos inerentes aos impostos enquanto categoria distinta de tributo.¹

Assim, o estudo do princípio da legalidade como ponto de partida do trabalho se mostra relevante, uma vez que para a instituição ou aumento de um tributo, não bastaria, apenas, a previsão da hipótese de incidência ou a majoração da base de cálculo ou alíquota na lei. É essencial que essa legislação obedeça aos ditames constitucionais, especialmente em relação à vinculação das receitas do tributo em questão.

¹ OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. ICMS no Estado do Rio de Janeiro: teoria e prática. Rio de Janeiro: Lumen Juris, p. 164, 2021.

Diante disso, será dedicada especial atenção à análise do julgamento da ADI nº 5.635/RJ, levando em conta as informações prestadas pela Secretaria de Estado de Fazenda do Rio de Janeiro (SEFAZ). Segundo essas informações, haveria indícios de que os recursos relativos ao FEEF/FOT teriam sido particularizados no orçamento público, o que poderia caracterizar uma violação ao princípio da unidade de tesouraria.

Sendo assim, no primeiro capítulo, abordar-se-ão os princípios e conceitos de direito financeiro relacionados à natureza jurídica do FEEF e do FOT. Tal abordagem visa contextualizar os argumentos apresentados tanto a favor quanto contra a constitucionalidade desses fundos, notadamente à luz do princípio da legalidade e do subprincípio da superlegalidade.

No segundo capítulo, delinea-se o percurso legislativo do FEEF, com ênfase na sua classificação dentro do sistema tributário nacional como uma espécie tributária específica.

Por fim, no terceiro capítulo, será analisado o contexto que envolveu a criação do FOT, com uma análise crítica da sua constitucionalidade, especialmente considerando sua possível classificação como um fundo especial ou atípico. Essa discussão será entrelaçada com os princípios mencionados no primeiro capítulo, além de se examinar a suposta extensão inapropriada de benefícios fiscais.

1. PRINCÍPIOS DE DIREITO FINANCEIRO

1.1. O princípio da legalidade como antecessor do Estado de direito

Para melhor compreensão da problemática central do presente trabalho, é indispensável fazer um desvio momentâneo e estabelecer algumas bases conceituais, que servirão como alicerce para as discussões subsequentes, assegurando que os argumentos apresentados estejam solidamente embasados e contextualizados.

Nesse sentido, torna-se pertinente iniciar pela elucidação do princípio da legalidade, o qual, segundo Alberto Xavier, no âmbito tributário, precede o próprio Estado de direito.² De acordo com Schoueri, desde o surgimento das primeiras estruturas estatais que reconheciam o direito à propriedade privada, houve resistências significativas da população a qualquer tentativa de limitar o patrimônio individual.³ Tais tentativas só puderam ser concretizadas com a adoção de certas diretrizes, destacando-se o consentimento daqueles diretamente afetados.

Diante disso, Sacha Calmon discorre sobre a simbiose entre o conceito de “Estado de Direito” e o de “legalidade de tributação”: “Onde houver Estado de Direito, haverá respeito ao princípio da reserva de lei em matéria tributária. Onde prevalecer o arbítrio tributário certamente inexistirá Estado de Direito. E, pois, liberdade e segurança tampouco existirão”.⁴

Ainda sobre a origem histórica do princípio da legalidade, Schoueri reflete que a essência da tributação reside no consentimento dos contribuintes sobre sua imposição e na gestão dos recursos obtidos por meio delas.⁵ Inclusive em regimes ditatoriais, segundo o autor, observa-se um respeito notável ao princípio de que os tributos só podem ser instituídos com a anuência, direta ou indireta, daqueles que os pagam.

² XAVIER, Alberto. Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 5-6, 1978.

³ SCHOUERI, Luís Eduardo; FERREIRA, Diogo Olm; LUZ, Victor Lyra Guimarães. Legalidade tributária e o Supremo Tribunal Federal: uma análise sob a ótica do RE n. 1.043.313 e da ADI n. 5.277. São Paulo: IBDT, p. 17, 2021.

⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, p. 226, 2020.

⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 12. ed. São Paulo: SaraivaJur, p. 288, 2023.

Portanto, o conceito de legalidade é intrínseco à noção de Estado de Direito, estando expressamente consagrado no art. 5º, II, da Constituição Federal: “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Schoueri destaca que o referido dispositivo possui grande importância como garantia do cidadão contra abusos por parte do Poder Executivo.⁶

Em matéria tributária, o princípio possui especial relevância pelo fato de ter sido reproduzido no texto constitucional no Capítulo do Sistema Tributário, Seção “Das Limitações ao Poder de Tributar”, em seu art. 150, inciso I. Eis o teor do dispositivo: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

Desse modo, ao nos referirmos, especificamente, ao princípio da legalidade tributária, estamos abordando a disposição do art. 150, inciso I, da Constituição Federal. Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho esclarece que a instituição ou majoração de tributos por entidades políticas internas, seja por descrição da regra-matriz de incidência, seja por ampliação da base de cálculo ou alíquota, deve ser condicionada à promulgação de uma lei.⁷

Em que pese a sublime importância do princípio da legalidade tributária, é fundamental reconhecer que, assim como ocorre com os demais princípios, sua aplicação não é absoluta. Com efeito, adverte Schoueri que não há mitigação tácita ao princípio da legalidade tributária, tendo em vista que o constituinte expressamente previu a possibilidade de o Executivo, nos limites da lei, alterar as alíquotas de alguns impostos.⁸

Sendo assim, todas exceções ao princípio da legalidade devem estar expressamente previstas na Constituição Federal. Apenas à guisa de ilustração, o art. 153, §1º, da CF autoriza ao Poder Executivo, respeitando os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos de importação, exportação, de produtos industrializados e de operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários.⁹

⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 12. ed. São Paulo: SaraivaJur, p. 288, 2023.

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, p. 217, 2019.

⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 12. ed. São Paulo: SaraivaJur, p. 318, 2023.

⁹ § 1º É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.

1.1.1 O princípio da legalidade tributária e sua aplicação ao direito financeiro

Ricardo Lobo Torres, ao abordar a relevância do princípio da legalidade para o direito financeiro, assevera que este é um dos pilares fundamentais do Estado Democrático de Direito e o segmenta em três subprincípios: superlegalidade, reserva de lei e primado da lei.¹⁰

O subprincípio da superlegalidade, resumidamente, impõe que todas as normas de direito financeiro sejam subordinadas à Constituição Federal e, por conseguinte, estejam sujeitas ao controle jurisdicional. Outrossim, segundo o autor, diante desse princípio surge a exigência da adequação entre o orçamento e a Constituição Federal.¹¹

Ainda segundo o eminente professor, o subprincípio da reserva da lei significa que o direito de exigir, instituir, decretar ou aumentar tributos pode ser realizado somente por meio da lei, com ressalvas aos casos cabíveis através de medida provisória.¹²

Em derradeiro, de acordo com o referido autor, o subprincípio do primado da lei exprime que o poder regulamentar da Administração Pública se manifesta, apenas, nas lacunas deixadas pelo legislador na aprovação dos orçamentos e dos créditos especiais e suplementares. O autor cita, ainda, como exemplo, que o artigo 167 da Constituição Federal autoriza ao Executivo a prática de diversos atos, desde que contenha autorização na lei formal.¹³

No presente estudo, destaca-se a análise do subprincípio da superlegalidade, fundamentado nas reflexões de Hans Kelsen. Em sua renomada obra "Teoria Pura do Direito", Kelsen argumenta que toda norma tem seu fundamento de validade em outra norma hierarquicamente superior.¹⁴ No entanto, essa cadeia normativa não seria infinita, culminando em uma norma suprema que valida a si mesma e não pode ser objeto de questionamento.

O autor afirma, por fim, que as normas têm sua validade ancorada em uma única norma fundamental, que serve como alicerce comum para todas as normas desse sistema, conferindo-

¹⁰ TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 17. ed. Rio de Janeiro: Renovar, p. 107, 2010.

¹¹ Ibid.

¹² Ibid., p. 108.

¹³ Ibid., p. 109.

¹⁴ Kelsen, Hans. Teoria Pura do Direito. Tradução João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, p. 147, 1998.

lhes validade e unidade.¹⁵ Assim, conforme elucidado por Hans Kelsen, citado por Luis Roberto Barroso, a supremacia constitucional é traduzida como uma superlegalidade, tanto no aspecto formal quanto no material:

(...) a superlegalidade formal identifica a Constituição como a fonte primária da produção normativa, ditando competências e procedimentos para a elaboração dos atos normativos inferiores. E a superlegalidade material subordina o conteúdo de toda a atividade normativa estatal à conformidade com os princípios e regras da Constituição.¹⁶

Nessa perspectiva, leciona José Joaquim Gomes Canotilho:

A ideia de superlegalidade formal (a constituição como norma primária da produção jurídica) justifica a tendencial rigidez das leis fundamentais, traduzida na consagração, para as leis de revisão, de exigências processuais, formais e materiais, agravadas ou reforçadas relativamente às leis ordinárias. Por sua vez, a parametricidade material das normas constitucionais conduz à exigência da conformidade substancial de todos os actos do Estado e dos poderes públicos com as normas e princípios hierarquicamente superiores da constituição. Da conjugação destas duas dimensões – superlegalidade material e superlegalidade formal da constituição – deriva o princípio fundamental da constitucionalidade dos actos normativos: os actos normativos só estarão conformes com a constituição quando não violem o sistema formal, constitucionalmente estabelecido, da produção desses actos, e quando não contrariem, positiva ou negativamente, os parâmetros materiais plasmados nas regras ou princípios constitucionais.¹⁷

Por fim, é importante destacar, no âmbito do Direito Financeiro, o princípio da legalidade do orçamento. Conforme ressalta Ricardo Lobo Torres, esse princípio ganhou destaque no contexto do surgimento da ordem liberal e do Estado de Direito, período que também marcou a distinção entre legalidade tributária e orçamentária.¹⁸ Historicamente, o orçamento era um mecanismo de autorização anual para a arrecadação de tributos, e não uma ferramenta legislativa voltada ao controle administrativo.¹⁹

¹⁵ Kelsen, Hans. *Teoria Pura do Direito*. Tradução João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, p. 147, 1998.

¹⁶ BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e aplicação da constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, p. 164, 2004.

¹⁷ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7. ed. Coimbra (Portugal): Livraria Almedina, p. 890, 2003.

¹⁸ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 17. ed. Rio de Janeiro: Renovar, p. 107, 2010.

¹⁹ *Ibid.*

1.2 Breves considerações sobre orçamento público e princípios de direito financeiro

Dada a importância do orçamento na organização financeira e legislativa do Estado, antes de abordar os princípios de direito financeiro que se relacionam ao objeto do presente trabalho, é necessário tecer breves considerações sobre o orçamento público.

Segundo Claudio Carneiro, orçamento pode ser compreendido como um planejamento financeiro estruturado que estabelece as despesas do Estado, fundamentado em previsões de receitas.²⁰ Este planejamento é concretizado por meio de uma lei específica, sem a possibilidade de ser definido por meros atos normativos administrativos.

Por sua vez, Harrison Leite destaca que o orçamento público é percebido como um instrumento legal que define os limites de despesa do Governo dentro de um prazo específico, bem como detalha as responsabilidades que deve assumir e as fontes de receita previstas para atender a essas obrigações.²¹

Sendo assim, o orçamento público está intrinsecamente ligado à previsibilidade e à legalidade, pois sua criação deve ocorrer obrigatoriamente na forma de lei. Nesse contexto, o art. 165, que compõe a seção “Dos Orçamentos”, da Constituição Federal, determina as três formas de planejamento orçamentário:

Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

I - o plano plurianual;

II - as diretrizes orçamentárias;

III - os orçamentos anuais.

Nesse sentido, o orçamento público surge da necessidade de a Administração Pública realizar despesas financeiras justamente para a consecução do interesse público. Além de prever gastos, a Administração também precisa captar recursos financeiros para poder efetuar os pagamentos e cumprir com suas obrigações, necessitando, por conseguinte, de planejamento para a gestão e a aplicação desses recursos.

²⁰ CARNEIRO, Cláudio. Curso de Direito Tributário e Financeiro. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, p. 76, 2020.

²¹ LEITE, Harrison. Manual de Direito Financeiro. 9. ed. Salvador: JusPODIVM, p. 93, 2020.

A concepção de orçamento foi evoluindo ao longo do tempo, até culminar nos conceitos modernos previamente apresentados. Embora a trajetória evolutiva do orçamento seja de indubitável interesse, o escopo deste trabalho não abarca uma exploração detalhada de sua progressão histórica. No entanto, revela-se pertinente destacar as inovadoras perspectivas orçamentárias elucidadas por Harrison Leite:

Em seguida, partiu-se para uma concepção moderna do orçamento, tido, agora, como lei que programa a vida financeira do Estado, permitindo-se até mesmo haver endividamento deste, em atenção, sobretudo, aos interesses públicos da sociedade. Assim, toda vez que não é possível se alcançar o equilíbrio fiscal no orçamento, ou seja, quando as despesas públicas não são cobertas pela totalidade da receita arrecadada, há necessidade de o orçamento contemplar modalidades de cobrir o déficit, apelando aí para os empréstimos públicos, aqui chamados de crédito público.²²

No contexto dos Estados contemporâneos, o orçamento público, além de representar um plano de ação governamental, é visto como um instrumento que expressa os anseios da sociedade. Segundo Kiyoshi Harada, esta percepção decorre da premissa de que a formulação orçamentária deve contemplar os interesses sociais, ao mesmo tempo em que corrobora sua natureza como reflexo da vontade popular – o que justifica a intensificação da intervenção legislativa na área orçamentária.²³

Assim sendo, Harrison Leite afirma que o aspecto jurídico do orçamento compete ao estudo de sua natureza, bem como à observância de normas constitucionais e infraconstitucionais visando sua elaboração.²⁴ Complementa o autor: “E todo esse trâmite está subordinado a regras jurídicas que definem os limites e as possibilidades de participação de cada Poder na consecução do orçamento”.²⁵

1.2.1 Os princípios de direito financeiro que serão objeto de estudo

No âmbito das regras jurídicas que delineiam a elaboração e a execução do orçamento, destacam-se os princípios orçamentários, os quais são pilares essenciais que guiam não apenas a formação, mas também a implementação dos orçamentos públicos, a fim de assegurar sua eficácia, transparência e conformidade com os objetivos do Estado. Entre esses princípios, dois

²² LEITE, Harrison. Manual de Direito Financeiro. 9. ed. Salvador: JusPODIVM, p. 93, 2020.

²³ HARADA, Kiyoshi. Direito Financeiro e Tributário. 29. ed. São Paulo: Atlas, p. 111, 2020.

²⁴ LEITE, Harrison. Manual de Direito Financeiro. 9. ed. Salvador: JusPODIVM, p. 97, 2020.

²⁵ Ibid.

se sobressaem devido à sua importância e impacto no processo orçamentário: o princípio da não afetação de receita de impostos e o princípio da unidade de tesouraria.

1.2.1.1 A importância do princípio da não vinculação de receitas de impostos

Inicialmente, tratando-se do princípio da não vinculação de receita de impostos, percebe-se que nosso texto constitucional o previu de forma explícita no art. 167, inciso VI:

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;

Conforme infere-se da disposição legal acima transcrita, foram excepcionados do princípio da não afetação da receita de impostos: (i) a repartição do produto dos impostos (arts. 158 e 159, da CF); (ii) a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde (art. 198, §2º, da CF); (iii) manutenção e desenvolvimento do ensino (art. 212, da CF); (iv) realização de atividades da administração tributária (art. 37, XXII, da CF); (v) prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita (art. 165, §8º, da CF); e (vi) prestação de garantia ou contragarantia à União ou o pagamento de débitos para com esta com a vinculação da receita própria gerada pelos impostos estaduais e municipais (art. 167, §4º da CF).

Além das exceções já mencionadas, o texto constitucional contempla diversas outras, tais como: (i) a destinação de parcelas resultantes da arrecadação de impostos, para efeito de repasse ao Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza (art. 80, § 1º, ADCT/88); (ii) a aplicação de recursos, emanados dos Estados ou do Distrito Federal, em programas e projetos culturais através de fundo estadual de fomento à cultura (art. 216, § 6º, CF); e (iii) a vinculação de receitas, estaduais ou distritais, a entidades públicas de fomento ao ensino e à pesquisa científica e tecnológica (art. 218, § 5º, CF).

Por derradeiro, pode-se citar também como exceção ao princípio da não vinculação da receita: (i) a utilização de receitas de impostos para o financiamento de parcela da dívida

decorrente de condenações judiciais transitadas em julgado (art. 100, § 19, CF) e para a contratação de empréstimos destinados a quitar os débitos das unidades federadas com o pagamento de precatórios judiciais (art. 101, § 2º, III, ADCT); e (ii) a vinculação de determinada parcela de sua receita tributária líquida a programas de apoio à inclusão e promoção social (art. 204, parágrafo único, CF).

Nesse sentido, assim como não se admite mitigação tácita ao princípio da legalidade, é imperativo que todas as hipóteses de ressalva ao princípio da não vinculação de receitas de impostos estejam expressamente previstas na Constituição Federal de 1988.

A partir da análise do artigo 167, inciso IV, da CF, constata-se que a vedação à vinculação dos recursos se aplica exclusivamente aos impostos, dentre todas as espécies tributárias presentes no ordenamento jurídico brasileiro. Nessa perspectiva, Leandro Paulsen argumenta que:

Os impostos são tributos cujo produto não pode ser previamente afetado a determinado órgão, fundo ou despesa, nos termos do art. 167, IV, da CF, salvo as exceções expressas na própria Constituição, como a necessária aplicação de percentuais em atividades voltadas aos serviços de saúde e à educação e a possibilidade de afetação à administração tributária. (...) A destinação dos impostos será feita não por critérios estabelecidos pela lei instituidora do tributo, mas conforme determinar a lei orçamentária anual.²⁶

Em que pese existam algumas exceções ao princípio da não afetação de receita, Ricardo Lobo Torres explica que a vinculação de receitas de impostos é desvantajosa, por possibilitar o engessamento do orçamento público.²⁷

Ainda a respeito do referido princípio, Regis Fernandes de Oliveira destaca que:

O salutar princípio significa que não pode haver mutilação das verbas públicas. O Estado deve ter disponibilidade da massa de dinheiro arrecadado, destinando-os a quem quiser, dentro dos parâmetros que ele próprio elege como objetivos preferenciais. Não se pode colocar o Estado dentro de uma camisa de força, mingando seus recursos, para que os objetivos traçados não fiquem ou não venham a ser frustrados. Deve haver disponibilidade para agir.²⁸

²⁶ PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, p. 70, 2020.

²⁷ TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 17. ed. Rio de Janeiro: Renovar, p. 120, 2010.

²⁸ OLIVEIRA, Regis Fernandes de. Curso de direito financeiro. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 337, 2008.

O papel das vinculações de receitas no âmbito do Direito Financeiro tem sido objeto de intenso debate e críticas doutrinárias. Segundo Mauro Alves Silva, essas objeções abrangem preocupações como possíveis desvios nas decisões e distribuições de recursos públicos, incompatibilidade com as variações orçamentárias e o impacto negativo na função do orçamento como ferramenta de política fiscal.²⁹ Adicionalmente, é destacada a perda potencial de eficácia do sistema tributário, efeitos limitantes na acumulação de reservas públicas, e consequências assimétricas no esforço fiscal entre diferentes entidades governamentais.

Em complemento, Frank Alexander traz à tona outras inquietações em relação às vinculações. Dentre as mais proeminentes, destaca-se a potencial obstrução ao adequado controle por parte do poder legislativo, a diminuição da adaptabilidade no manejo dos recursos financeiros e a erosão da autoridade e capacidade decisória dos Poderes Executivo e Legislativo.³⁰

Sendo assim, a abordagem integrada das finanças públicas ressalta a necessidade de considerar o orçamento do Estado como um todo unificado, abrangendo tanto as receitas obtidas, quanto as decisões sobre sua alocação para atender às despesas estatais. Nesse sentido, segundo Raymond Muzellec, a ausência dessa visão holística poderia levar a uma estratificação e rigidez indesejadas nas despesas públicas. Isso ocorreria devido a uma percepção equivocada de que nem todas as despesas servem ao interesse público de maneira equitativa.³¹

1.2.1.2 O princípio da unidade de tesouraria e sua relação com o princípio da não afetação de receitas

Na mesma toada do princípio da não afetação de receita de impostos, o princípio da unidade de tesouraria procura ressaltar a importância da unificação de receitas obtidas por um ente federativo. Nesse sentido, a disposição do art. 164, §3º, da Constituição Federal, é no seguinte teor:

²⁹ SILVA, Mauro Santos. Vinculações de receitas não financeiras da União. In: VIII Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública. Panamá: [s.n.], p. 28-31, oct. 2003.

³⁰ ALEXANDER, Frank S. Financing affordable housing in Georgia: the possibility of a dedicated revenue source. Georgia State University Law Review. v. 13, p. 382, 1997.

³¹ MUZELLEC, Raymond. Notions essentielles de finances publiques: concours administratifs catégorie A, C.P.A.G.-I.R.A. Paris: Sirey, p. 228, 1976.

§ 3º As disponibilidades de caixa da União serão depositadas no banco central; as dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e dos órgãos ou entidades do Poder Público e das empresas por ele controladas, em instituições financeiras oficiais, ressalvados os casos previstos em lei.

Harrison Leite esclarece que o princípio da unidade de tesouraria visa a organização eficaz das finanças públicas, ao exigir que todos os recursos auferidos pelo ente público, independentemente de sua origem, categoria, ou natureza, sejam consolidados em uma conta única,³² conforme prescreve o art. 56, da Lei nº 4.320/64: “O recolhimento de todas as receitas far-se-á em estrita observância ao princípio de unidade de tesouraria, vedada qualquer fragmentação para criação de caixas especiais.”

Nesse sentido, Heraldo da Costa Reis afirma que a legislação prescreve a centralização das receitas de entidades governamentais em um único caixa, proibindo a criação de caixas especiais específicos para cada tipo de receita e sua posterior vinculação a despesas.³³ No entanto, o autor afirma que existem algumas receitas, como convênios e transferências voluntárias, que já possuem destinação específica. Essas receitas são exceções a essa regra e são categorizadas como caixas especiais, uma caracterização similar aos fundos especiais mencionados nos artigos 71 a 74 da Lei nº 4.320/64.³⁴

Complementarmente, assevera o autor que a Constituição brasileira é enfática ao proibir a vinculação de receitas arrecadadas com impostos a qualquer órgão, fundo ou despesa, com exceção das disposições constitucionais específicas.³⁵ Assim, a legislação reforça a ideia da centralização das finanças em um caixa único, não condicionado à estrutura administrativa interna da tesouraria, mas focada na gestão financeira.

Por fim, Aliomar Baleeiro apresenta uma valiosa lição acerca da importância dos princípios da não vinculação de receitas de impostos e da unidade de tesouraria. Segundo o autor, o princípio da não afetação de receitas possui duas funções, sendo a primeira de caráter técnico e a segunda referente ao caráter redistributivo dos impostos.³⁶

³² LEITE, Harrison. Manual de Direito Financeiro. 9. ed. Salvador: JusPODIVM, p. 170-171, 2020.

³³ REIS, Heraldo da Costa; JÚNIOR, José Teixeira Machado. A Lei 4.320 comentada e a Lei de Responsabilidade Fiscal. 33. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, p. 130, 2010.

³⁴ Ibid., p. 131.

³⁵ Ibid.

³⁶ BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel de Abreu Machado. Direito Tributário Brasileiro. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, p. 461, 2018.

A primeira, conforme leciona o autor, determina que todas as receitas devem ser consolidadas em uma única massa, permitindo, assim, um planejamento eficaz, tendo em vista que a capacidade de programar e estabelecer prioridades por meio da lei orçamentária é comprometida quando há múltiplas vinculações preestabelecidas pelo legislador, de modo que a consolidação das receitas, além de ser um reflexo do princípio da universalidade, também fortalece a legalidade, o planejamento integrado e o controle pelo poder legislativo.³⁷

Para abordar a segunda função do princípio, o autor, explica que em certos Estados dos EUA, a educação era financiada por impostos sobre propriedades imobiliárias, de modo que a alocação da arrecadação seria destinada aos respectivos distritos que originaram os recursos. Isso resultou em diversas disparidades, onde algumas escolas possuíam abundantes recursos e outras enfrentavam carências, o que originou o caso “*Rodriguez x San Antonio*”.³⁸

Em síntese, no referido caso, a controvérsia surgiu devido ao sistema de financiamento escolar no Texas, baseado nos princípios arrecadatórios da época, tendo em vista que a receita do imposto territorial era diretamente vinculada ao financiamento das escolas no respectivo distrito, de modo que, nos bairros e distritos mais pobres, onde a arrecadação de imposto territorial era baixa, as escolas recebiam menos investimentos e, conseqüentemente, tinham um nível de ensino inferior.³⁹

Em contraste, distritos mais ricos, com alta arrecadação desse imposto, possuíam escolas melhor financiadas e estruturadas. Dessa forma, em virtude da vinculação das receitas, as escolas em distritos mais ricos recebiam mais recursos, enquanto as situadas em distritos pobres eram desfavorecidas.⁴⁰

Nesse sentido, seguindo a abordagem do autor, certas normas constitucionais, como art. 167, IV, ainda seriam pouco exploradas em sua plenitude interpretativa, tendo sua relevância reduzida, principalmente, a aspectos técnicos orçamentários.⁴¹ No entanto, esta disposição seria vital, uma vez que o princípio da não vinculação de receita de impostos em congruência com o

³⁷ BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel de Abreu Machado. Direito Tributário Brasileiro. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 461

³⁸ Ibid.

³⁹ Ibid., p.462.

⁴⁰ Ibid.

⁴¹ Ibid.

princípio da unidade de tesouraria visam garantir os devidos subsídios à conta única do Estado, para evitar a falta de recursos financeiros adequados para a programação de despesas, comprometendo, assim, o planejamento e a gestão eficiente das finanças públicas.⁴²

Sendo assim, a efetiva gestão e otimização das finanças públicas requerem disponibilidade de recursos financeiros adequados, os quais devem ser direcionados conforme as prioridades estabelecidas e as circunstâncias econômicas previstas. Nesse contexto, especialmente em uma nação marcada por acentuadas desigualdades sociais, a renda proveniente dos impostos assume uma importância ainda maior, conforme apontado pelo autor.⁴³

Portanto, os princípios da vinculação de receitas de impostos e da unidade de tesouraria transcendem meros preceitos de direito financeiro ou limitações ao poder de tributação do Estado, atuando como pilares para a redistribuição equitativa das receitas dos Entes Federados. Ao garantir a alocação adequada dos recursos em uma conta única, esses princípios previnem restrições indevidas à atuação do gestor público.

2. O ENQUADRAMENTO DO FUNDO ESTADUAL DE EQUILÍBRIO FISCAL (FEEF) NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

2.1. As problemáticas relacionadas ao contexto de criação do FEEF

Em 2016, o Estado do Rio de Janeiro enfrentou uma das mais significativas crises fiscais de sua história, gerando uma série de consequências profundas e disruptivas para a administração pública e a população. Este cenário turbulento, caracterizado pela inadimplência com fornecedores, crescimento da dívida pública e atrasos nos pagamentos dos servidores públicos, foi um reflexo contundente da situação fiscal insustentável que o estado enfrentava.

A título de ilustração, em matéria jornalística veiculada à época, foi noticiado que o Estado do Rio de Janeiro não estava repassando aos bancos os valores referentes aos empréstimos consignados, apesar do desconto dos valores nos contracheques dos servidores,

⁴² BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário Brasileiro*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 462

⁴³ *Ibid*, p. 463.

de modo que diversos funcionários públicos do Estado tiveram seus nomes incluídos em serviços de restrição de crédito, como Serasa e SPC.⁴⁴

Além disso, podemos citar que tal situação levou o Estado do Rio de Janeiro a decretar “estado de calamidade pública” através do Decreto nº 45.692, de 17 de junho de 2016, posteriormente reconhecido pela Lei nº 7.483/2016, na qual foram elencadas algumas medidas visando a superação da crise pelo Estado.⁴⁵

No entanto, nem todas as medidas a serem adotadas estavam previstas na referida legislação. Assim, uma das formas identificadas pelo Estado do Rio de Janeiro para angariar recursos foi por meio da revogação ou modificação no regime de concessão de benefícios fiscais.

Nesse contexto, em 06 de maio de 2016, foi publicado o Convênio ICMS 42/2016 visando auxiliar diversos Estados que estavam em situação semelhante ao Rio de Janeiro a superarem um dos piores momentos em termos financeiros já passados.

O referido convênio previa duas formas distintas que poderiam ensejar o aumento da arrecadação dos Estados. A primeira seria mediante a redução direta dos benefícios fiscais, em no mínimo, dez por cento, conforme inciso II da cláusula primeira do convênio. A segunda, que será objeto de maior estudo do presente trabalho, previa a redução de maneira indireta e exigia um depósito mensal de parcela do benefício fiscal de ICMS concedido em um fundo de desenvolvimento econômico ou destinado ao equilíbrio financeiro das contas públicas, nos termos do inciso I da cláusula primeira do referido convênio.⁴⁶

Sendo assim, amparado no Convênio ICMS 42, o Estado do Rio de Janeiro publicou, em 25/08/2016, a Lei nº 7.428, instituindo o Fundo Estadual de Equilíbrio Fiscal (FEEF), a qual

⁴⁴ SATRIANO, Nicolas. “Atraso de pagamento do Governo do RJ deixa servidores com nome 'sujo'”. Disponível em <<https://g1.globo.com/rio-de-janeiro/noticia/2016/06/atraso-de-pagamento-do-governo-do-rj-deixa-servidores-com-nome-sujo.html>>. Acessado em 17.08.2023.

⁴⁵ Á título de exemplificação, citam-se os arts. 3º e 4º, da Lei nº 7.483/2016.

⁴⁶ 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; ou

II - reduzir o seu montante em, no mínimo, dez por cento do respectivo incentivo ou benefício.

posteriormente foi regulamentada pelo Decreto nº 45.810/2016. Originalmente, a legislação previa, em seu art. 1º, que o FEEF teria a duração de dois anos, portanto, seria, apenas uma obrigação temporária, até o ano de 2018.⁴⁷

Posteriormente, tendo em vista a dificuldade econômica de diversos Estados da Federação, foi editada a Lei Complementar nº 159/2017, na qual foi instituído o Regime de Recuperação Fiscal, objetivando, nos termos do §2º, do seu art. 1º:

Corrigir os desvios que afetaram o equilíbrio das contas públicas, por meio da implementação das medidas emergenciais e das reformas institucionais determinadas no Plano de Recuperação elaborado previamente pelo ente federativo que desejar aderir a esse Regime.

O Estado do Rio de Janeiro foi um dos primeiros entes federados a aderir ao regime, de modo que, ainda no ano de 2017, algumas disposições da Lei nº 7.428/2016, que instituiu o FEEF, foram alteradas, considerando a adesão do Estado. Uma dessas alterações se deu no art. 1º da Lei do FEEF, excluindo a previsão de vigência de dois anos e estabelecendo a relação da medida com a lei complementar que instituiu o regime de recuperação fiscal.⁴⁸

Além disso, a partir da adesão do Estado do Rio de Janeiro ao regime de recuperação fiscal, a vigência do FEEF foi estendida para 31 de dezembro de 2020 pela Lei nº 7.659/2017, que alterou a redação de diversos dispositivos da lei do FEEF, tais como o art. 15 da Lei nº 7.428/2016, que passou a possuir o seguinte texto normativo: “esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo seus efeitos até 31 de dezembro de 2020.”

Com efeito, a instituição do FEEF afetou, diretamente, os contribuintes de ICMS no Estado do Rio de Janeiro que faziam jus à benefícios fiscais relacionados ao imposto, tendo em vista a disposição do art. 2º da Lei nº 7.428/2016, que determinava o depósito de 10% (dez por cento) da diferença do valor do ICMS devido com e sem a aplicação do benefício fiscal concedido:

⁴⁷ Art. 1º – Fica instituído o Fundo Estadual de Equilíbrio Fiscal – FEEF, temporário, pelo prazo de 2 (dois) anos e com a finalidade de manutenção do equilíbrio das finanças públicas e previdenciárias do Estado do Rio de Janeiro.

⁴⁸ Art. 1º Fica instituído o Fundo Estadual de Equilíbrio Fiscal – FEEF, temporário, com a finalidade de manutenção do equilíbrio das finanças públicas e previdenciárias do Estado do Rio de Janeiro, consoante o inciso III do § 1º combinado com o § 2º todos do art. 2º da Lei Complementar Federal nº 159, de 19 de maio de 2017, que Institui o Regime de Recuperação Fiscal dos Estados e do Distrito Federal e altera as Leis Complementares nº 101, de 4 de maio de 2000 e nº 156, de 28 de dezembro de 2016. * Nova redação dada pela Lei 7659/2017

Art. 2º 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) aplicado sobre a diferença entre o valor do imposto calculado com e sem a utilização de benefício ou incentivo 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%).

Além disso, o art. 5º da referida legislação⁴⁹ previa formas de punição ao contribuinte que não efetuasse o recolhimento da exação ao fundo, determinando a perda definitiva do benefício fiscal, caso o depósito não tivesse sido realizado por três meses consecutivos, o que caracteriza, ao menos por coação, uma forma de recolhimento compulsória instituída em lei.

Nesse contexto, à época, surgiram diversas especulações sobre a natureza jurídica desse diploma legal, visto que estabelecia uma obrigação com características típicas de um tributo, conforme definido no artigo 3º do Código Tributário Nacional:

Art. 3º Tributo é 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.

Isso porque, ao exigir que os contribuintes realizassem os depósitos vinculados ao FEEF, o Estado do Rio de Janeiro criou prestação pecuniária compulsória a ser paga por aqueles contribuintes que desejarem manter os seus respectivos benefícios e incentivos fiscais, de forma que representaria, na prática, uma redução indireta do benefício, cuja contrapartida é o incremento do valor de ICMS a pagar.

2.2. A análise da natureza tributária do FEEF

Considerando a natureza de tributo do FEEF, de fato, revelou-se dificultoso definir, com precisão, a verdadeira espécie tributária relativa à compulsoriedade do depósito ao fundo. Nesse contexto, no ordenamento jurídico brasileiro é amplamente aceita a teoria pentapartite para

⁴⁹ Art. 5º - O descumprimento do disposto no art. 2º desta lei resultará em:

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.

diferenciação das espécies tributárias em: impostos, taxas, contribuições sociais, contribuições de melhoria e empréstimos compulsórios.

Entretanto, para melhor entendimento da problemática existente em relação à criação e tratamento legal do FEEF, cabe traçar uma análise especial em relação aos argumentos que possibilitem a sua classificação como imposto, contribuição social e/ou empréstimo compulsório, ante a sua total incompatibilidade com as figuras de taxa e contribuição de melhoria.

Levando-se em conta a previsão do parágrafo único do art. 4º da Lei nº 7.428/2016,⁵⁰ há quem considere que o FEEF pode ser enquadrado como empréstimo compulsório, especialmente devido a previsão de ressarcimento dos valores depositados no fundo disposta na aludida lei.

Todavia, há quem entenda que o depósito ao FEEF não passa de um “adicional temporário de ICMS”, possuindo, assim, feição de imposto. Isso se deve, sobretudo, pelo fato de que o art. 2º, da Lei nº 7.428/2016 prevê que o pagamento advém de uma parcela do referido imposto.⁵¹

Sob outra ótica, se comprovado que os recursos do FEEF já possuem uma destinação específica, tal tributo poderia ser classificado como uma espécie de contribuição. Desse modo, em seguida, serão analisadas mais detalhadamente as premissas e os argumentos que levaram ao suposto enquadramento do FEEF às espécies tributárias mencionadas acima.

⁵⁰ Parágrafo único - 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.

⁵¹ Art. 2º- 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) aplicado sobre a diferença entre o valor do imposto calculado com e sem a utilização de benefício ou incentivo 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%).

2.2.1. A potencial classificação do FEEF como empréstimo compulsório

Os empréstimos compulsórios possuem previsão legal no art. 148, da CF, representando uma espécie de tributo instituída em circunstâncias excepcionais. Nesse sentido, afirma Leandro Paulsen:

Os empréstimos compulsórios são tributos cujo critério de validação constitucional está na sua finalidade: gerar recursos para fazer frente a uma situação de calamidade ou guerra externa ou para investimento nacional relevante e urgente, conforme se extrai do art. 148 da CF.⁵²

Com efeito, o desequilíbrio fiscal acentuado das contas públicas de um ente federativo pode ser considerado uma situação de calamidade, principalmente quando salários de servidores deixam de ser pagos e serviços públicos correm o risco de serem interrompidos.

Além disso, o parágrafo único do art. 148 da CF⁵³ prevê a vinculação da aplicação dos recursos à despesa que fundamentou sua criação, que, no presente caso, seria justamente o depósito ao FEEF como forma de adimplemento integral da folha salarial dos servidores, conforme parágrafo único do art. 6º da Lei nº 7.428/2016.⁵⁴

Outro aspecto que fundamenta a ideia de similaridade do FEEF com o empréstimo compulsório guarda relação com a previsão do parágrafo único do art. 4º da Lei nº 7.428/2016,⁵⁵ que prevê uma forma de ressarcimento aos contribuintes que efetuarem o depósito do tributo. Nesse ponto, cabe comentar que os empréstimos compulsórios são a única espécie tributária com previsão de restituição dos valores pagos.

Conquanto diversos elementos apontem para o enquadramento do FEEF como empréstimo compulsório, a Constituição Federal delimita somente à União Federal a sua criação, conforme artigo 148.⁵⁶ Portanto, sendo o FEEF uma espécie tributária instituída pelo

⁵² PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. p. 79.

⁵³ Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

⁵⁴ 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.

⁵⁵ Parágrafo único - 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.

⁵⁶ Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

Estado do Rio de Janeiro, tal possibilidade estaria, ao que parece, eivada de inconstitucionalidade.

Vale ressaltar que os incisos I e II do artigo 148 da CF estabelecem as situações que permitem a instituição do empréstimo compulsório, de modo que, apenas situações de guerra ou de interesse nacional ensejariam a criação do tributo. Por mais que o desequilíbrio fiscal de um ente federativo seja uma situação absolutamente alarmante, não há fundamento constitucional que outorgue aos Estados o poder de instituir empréstimos compulsórios.

Nesse sentido, cabe mencionar que, nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.635, proposta em face da legislação que instituiu o FEEF, a Procuradoria Geral da República (PGR) rechaçou a possibilidade de classificação da exação como empréstimo compulsório:

Embora o Governador defenda que não houve criação de nova espécie tributária, mas mera instituição de um adicional ao ICMS já pago pelos contribuintes, não é o que se extrai da leitura atenta aos termos da Lei nº 7.428/2016. (...) Além de vincular o produto da arrecadação ao pagamento de despesas com servidores públicos e, sucessivamente, com saúde, educação e segurança pública, a lei, como já dito, prevê o ressarcimento do valor “pago a mais” a título de ICMS. Não se trata, portanto, de mera extensão ou revogação parcial de benefícios ou incentivos fiscais. Na verdade, a vinculação das receitas a despesas determinadas e a previsão de devolução de valores, somadas às assertivas do Governador e da Assembleia Legislativa de que a lei é uma das medidas para a superação da crise financeira que assola o Estado do Rio de Janeiro, demonstram que o tributo instituído pela Lei nº 7.428/2016 tem feições do empréstimo compulsório – disfarçado – do art. 15-III do CTN, que assim dispõe: (...) A medida é, portanto, inconstitucional, seja porque apenas a União detém a competência para instituir empréstimos compulsórios, mediante lei complementar, seja porque o inciso III do art. 15 do CTN não foi recepcionado pelo art. 148 da CR, que limita o tributo para as hipóteses de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência, ou de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional. (...) A instituição de empréstimo compulsório estadual em desconformidade com a Constituição afronta o princípio da segurança jurídica.⁵⁷

Nesse contexto, segundo a manifestação da PGR, deveriam ser observadas as limitações ao poder de tributar do Estado ao instituir o FEEF, sob pena de se colocar em perigo a segurança jurídica do Ente Federativo, em que pese o caráter emergencial da medida para equilibrar a situação fiscal do Estado.

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".

⁵⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Manifestação da Procuradoria Geral da República (PGR) em Peça 51 nos autos da ADI nº 5.635/RJ, p. 9-11. Relator: Min. Luís Roberto Barroso. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpweb/paginador.jsp?docTP=TP&docID=749621055&prcID=5114305#>

2.2.2 A potencial classificação do FEEF como contribuição social

Superado o argumento de que o FEEF possivelmente teria feições de empréstimo compulsório, pode-se arguir que o tributo se enquadre como uma contribuição social. Isso se deve à previsão do art. 4º, inciso I, da Lei nº 7.428/2016, que estabelece as formas de obtenção de receita do fundo. Uma delas o depósito, por parte dos contribuintes que gozam de benefícios ou incentivos fiscais de ICMS, de uma parcela do respectivo benefício em fundo de equilíbrio fiscal.⁵⁸

Nessa toada, é importante lembrar que a contribuição social é uma das espécies tributárias que, necessariamente, possui suas receitas vinculadas a um fim pré-determinado em lei. Levando em consideração, ainda, a disposição do parágrafo único do art. 6º, da Lei nº 7.428/2016,⁵⁹ verifica-se a expressa previsão de vinculação de receitas das contribuições a um fundo com finalidades específicas.

Segundo Schoueri, as contribuições sociais, apesar de possuírem características tributárias específicas similares aos impostos, se distinguem principalmente por sua destinação, servindo como um meio pelo qual a União atua no âmbito social.⁶⁰ Dessa forma, embora se diferenciem dos impostos em termos de afetação, essas contribuições são especificamente direcionadas para a seguridade social.

Considerando esse ponto, nesse aspecto, pode-se afirmar que o FEEF possui uma certa semelhança à referida espécie tributária. Noutro giro, é certo que a criação de contribuições é de competência exclusiva da União Federal, nos termos do art. 149 da Constituição Federal.⁶¹

⁵⁸ Art. 4º - 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;

⁵⁹ 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.

⁶⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 12. ed. São Paulo: SaraivaJur, p. 209, 2023.

⁶¹ Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

Caso o Estado do Rio de Janeiro criasse uma contribuição, estaria usurpando a competência da União outorgada pela Constituição.

Além disso, as hipóteses de incidência das contribuições sociais estão previstas no art. 195, da CF. Confirmam-se:

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

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

- a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;
- b) a receita ou o faturamento;
- c) o lucro;

Por sua vez, o fato gerador do FEEF seria a outorga de benefício fiscal, cuja base de cálculo seria a diferença entre o ICMS calculado “com” e “sem” a aplicação deste benefício. Portanto, não há como afirmar que as hipóteses de incidência do FEEF e das contribuições se confundem, uma vez que as contribuições sociais incidem sobre o faturamento, lucro, folha de salários e demais rendimentos do trabalhador.

Convém destacar, ainda, que a Emenda Constitucional nº 103, de 2019 apresentou hipótese permissiva à criação de contribuições pelos Estados e Municípios, consubstanciada no §1º do art. 149:

§ 1º A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão, por meio de lei, contribuições para custeio de regime próprio de previdência social, cobradas dos servidores ativos, dos aposentados e dos pensionistas, que poderão ter alíquotas progressivas de acordo com o valor da base de contribuição ou dos proventos de aposentadoria e de pensões.

No contexto do FEEF, contudo, a destinação da receita dos valores depositados prevê o adimplemento integral da folha de pagamento dos servidores do Estado do Rio de Janeiro, não se tratando, pois, de vinculação para custeio de regime próprio de previdência social aos servidores.

Por fim, cabe comentar que o Ministro Relator da ADI nº 5.635, Luis Roberto Barroso, asseverou que os depósitos ao FEEF possuem natureza de impostos, afastando, assim o caráter de empréstimo compulsório ou contribuição social do referido tributo. Veja-se:

A análise conjunta das Leis estaduais nºs 7.428/2016 e 8.645/2019, contudo, não revela a criação de um empréstimo compulsório, tampouco de um novo imposto da competência residual da União. Não houve a criação de um tributo. Fez-se apenas a redução transitória de benefícios fiscais de ICMS, em prol da formação de fundo voltado ao equilíbrio fiscal do Estado do Rio de Janeiro. Trata-se de medida emergencial e temporária, pensada em razão da notória crise fiscal suportada pelo ente federativo. A redução parcial no importe de 10% de benefícios fiscais já usufruídos pelo contribuinte revela tão só a elevação do ICMS devido nesses casos. A figura tributária criada pela Lei nº 7.428/2016 e mantida pela Lei nº 8.645/2019, dessa forma, tem a natureza jurídica de ICMS.⁶²

Sendo assim, tendo em vista a ausência de respaldo constitucional, o enquadramento do FEEF como contribuição violaria, ainda, o subprincípio da superlegalidade, que prevê que as leis que devem ser editadas em conformidade com as previsões constitucionais.

2.2.3. A potencial classificação do FEEF como imposto

Rechaçadas as duas possibilidades anteriores, não resta alternativa senão conceituar a instituição do FEEF como imposto. Com efeito, ao exigir que contribuintes realizem os depósitos vinculados ao FEEF, o Estado do Rio de Janeiro criou prestação pecuniária compulsória a ser paga por aqueles contribuintes que desejarem manter os seus respectivos benefícios e incentivos fiscais.

Nesse sentido, pode-se conceituar imposto como o tributo cuja hipótese de incidência manifesta-se por um evento que não se vincula diretamente à ação do Poder Público. Essa conceituação harmoniza-se com a definição prevista no art. 16, do CTN: “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.”

Segundo Schoueri a referida legislação indica que, diferentemente de outras formas de tributos, os impostos possuem a particularidade de não exigirem uma contraprestação direta do

⁶² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Voto do Ministro Luís Roberto Barroso na ADI nº 5.635 em 13.05.2022. Voto ainda não consolidado em acórdão. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5114305>. Acesso em: 05.06.2023.

Estado para a sua instituição.⁶³ Além disso, as receitas obtidas por meio de impostos são, em sua essência, destinadas a suportar os gastos gerais da entidade tributante.

Ademais, cumpre relembrar que o Convênio Confaz nº 42/2016 possibilitou aos Estados a criação de fundos de equilíbrio fiscal condicionando a fruição de benefícios fiscais de ICMS:

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 no fundo de que trata a cláusula segunda o montante equivalente a, no mínimo, dez por cento do respectivo incentivo ou benefício; ou

(...)

Cláusula Segunda: a unidade federada que optar pelo disposto no inciso i da cláusula primeira instituirá fundo de equilíbrio fiscal, destinado à manutenção do equilíbrio das finanças públicas, constituídos com recursos oriundos do depósito de que trata o inciso I da cláusula primeira e outras fontes definidas no seu ato constitutivo.

Posteriormente, foi publicada a Lei nº 7.428/2016 determinando que o recolhimento dos valores deveria ser destinado ao FEEF, estabelecendo, ainda, que os recursos auferidos seriam utilizados no pagamento de salários de servidores públicos do Estado e posteriormente à fundo previdenciário. Verifique-se:

Art. 6º - 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.

(...)

Art. 9º - O saldo porventura existente, à época da extinção do FEEF, deverá ser revertido ao Rioprevidência ou a fundo que, porventura, venha a substituí-lo.

Nesse sentido, na hipótese de enquadramento do FEEF como uma espécie de imposto, restaria configurada a controvérsia, sobretudo, por conta da suposta vinculação de receita à fundo, violando, assim, o princípio da não afetação consignado no artigo 167, IV, da Constituição Federal, que assim determina:

Art. 167. São vedados:

(...)

⁶³ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 12. ed. São Paulo: SaraivaJur, p. 194, 2023.

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 a 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.

Conquanto a análise da destinação financeira de um tributo possa auxiliar na distinção entre uma espécie tributária que se assemelha a um imposto ou a uma contribuição social, a possível vinculação de receita de imposto nada altera sua natureza, conforme explica Aliomar Baleeiro. Isso porque a classificação do imposto é mantida quando sua hipótese de incidência está atrelada a uma ação específica do Estado.⁶⁴ Portanto, mesmo que o legislador decida destinar a receita desse imposto a um gasto ou serviço público específico, essa vinculação, embora contrária ao art. 167, IV da Constituição, não descaracteriza o tributo.

Portanto, mesmo se houver uma vinculação prévia da arrecadação de um imposto a um gasto específico, contrariando essa restrição, isso não muda a natureza desse tributo como imposto. No entanto, o STF já proferiu diversas decisões reconhecendo a inconstitucionalidade da alocação de receitas derivadas de impostos para fundos ou despesas específicas, em respeito ao princípio da não afetação que rege as receitas tributárias. Confirmam-se os seguintes julgados:

ACÇÃO 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 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 gradação de percentual mínimo de recursos destinados à manutenção e ao desenvolvimento do ensino não pode acarretar restrições às competências constitucionais do Poder

⁶⁴ BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário Brasileiro*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 456.

Executivo para a elaboração das propostas de leis orçamentárias. Inteligência do art. 165 da Constituição Federal. 3. Invalidade 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. (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 LHES 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. (AgR ARE: 665291 RS - RIO GRANDE DO SUL, Relator: Min. ROBERTO BARROSO, Data de Julgamento: 16.02.2016, Primeira Turma, DJE de 29.02.2016)

Ainda, salienta-se que a vinculação de recursos à fundo visando o equilíbrio fiscal e o adimplemento de salário de servidores não foi excepcionado ao princípio da não afetação da repartição do produto dos impostos, contido no art. 167, IV, da Constituição Federal, haja vista que não se verifica qualquer menção à essa hipótese no referido dispositivo, representando, assim, uma violação ao princípio da unidade de tesouraria, que rege as disposições orçamentárias.

Em contrapartida, nos autos da ADI nº 5.635, o Governador do Estado do Rio de Janeiro se manifestou pela constitucionalidade da lei, alegando a inexistência de ofensa a regra constitucional que veda a vinculação de impostos a fundos, disposta no art. 167, IV, da CF. Isso porque, de acordo com o Governador, o FEEF não cumpriria com os requisitos caracterizadores dos fundos especiais previstos no art. 71 da Lei nº 4.320/64.⁶⁵

Nesse sentido, segundo o Governador, o FEEF não estaria vinculado a um fim específico, tendo em vista que: “pagar salários sequer pode ser considerado – em sentido próprio – um objetivo ou uma finalidade a ser perseguida pelo ente público. Pagar salários é uma obrigação elementar, e constitui mero meio para que se possa ter à disposição o trabalho humano”.⁶⁶

Ademais, pelo fato de a previsão de adimplemento de salário ser considerada uma norma generalizante, os valores aportados ao FEEF não estariam “amarrando ou restringindo” a atuação do Executivo na consecução das ações voltadas ao interesse público, haja vista que sem o pagamento de salários, todos os serviços dos Estados poderão ter seus serviços paralisados.⁶⁷

A propósito, seguindo essa linha argumentativa do Governador, é mencionado que o nome “fundo” não refletiria a verdadeira essência do tributo, cuja nomenclatura legal poderia

⁶⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Informações prestadas pelo Governador do Estado do Rio de Janeiro em 23.02.2017, em “peça 14” nos autos da ADI nº 5.635/RJ, p. 10-11. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=626380727&prcID=5114305#>. Acesso em 22.03.2023.

⁶⁶ Idem, p. 12.

⁶⁷ Idem.

ser modificada para “Adicional Temporário de ICMS”, asseverando que, na realidade, não se trataria de um fundo.⁶⁸

Portanto, de acordo com o Governador do Estado do Rio de Janeiro, o FEEF não seria um fundo estadual, não possuindo qualquer vinculação a um programa de trabalho específico, nem exceção ao princípio da unidade de tesouraria, mas apenas um “um item a mais na seção do orçamento que trata das receitas públicas fiscais”, de modo que a nomenclatura “fundo” não guardaria correspondência com a real natureza desse instituto jurídico.⁶⁹

Diante disso, evidenciam-se os argumentos contrários e favoráveis à legitimidade da instituição do FEEF, de modo que o julgamento da ADI 5.635 se demonstra extremamente importante para solucionar a controvérsia.

3. A INSTITUIÇÃO DO FUNDO ORÇAMENTÁRIO TEMPORÁRIO (FOT) COMO SUCESSOR DO FEEF

Em virtude dos inúmeros questionamentos acerca da constitucionalidade do FEEF, várias ações judiciais foram ajuizadas buscando contestar a legalidade de sua norma instituidora, destacando-se a ADI nº 5.635/RJ, que ainda aguarda julgamento pelo STF. Diante desse cenário, o Estado do Rio de Janeiro decidiu revogar o FEEF, sob a justificativa de correção dos vícios que vinham sendo apontados, por meio do Projeto de Lei nº 1.011/2019.

Sendo assim, a Lei nº 7.428/2016, que instituía o FEEF, foi revogada através da Lei nº 8.645/2019, que instituiu o Fundo Orçamentário Temporário (FOT), modificando os dispositivos que foram objeto de impugnação e mantendo incólume o restante da legislação que não estaria maculada de inconstitucionalidade.

Notavelmente, a semelhança entre o FEEF e o FOT foi reconhecida no Decreto/RJ nº 47.057/2020, que regulamenta a lei que instituiu o FOT:

CONSIDERANDO:

⁶⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Informações prestadas pelo Governador do Estado do Rio de Janeiro em 23.02.2017, em “peça 14” nos autos da ADI nº 5.635/RJ, p. 13.

⁶⁹ Idem.

- que 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;

Ambos possuem como premissa a obrigatoriedade de um depósito de 10% sobre a diferença do imposto calculado com ou sem a utilização de benefícios fiscais. Contudo, enquanto os recursos do FEEF eram destinados, prioritariamente, ao pagamento de servidores, o FOT designava a alocação de recursos ao equilíbrio fiscal do Estado.

Entretanto, como será detalhado adiante, a Lei nº 8.645/2019, que instituiu o FOT, continuou sendo objeto de debate entre os contribuintes do Estado do Rio de Janeiro. Isso levou a ABEP – Associação Brasileira de Empresas de Exploração e Produção de Petróleo e Gás a propor a ADI nº 7.162/RJ, cujas alegações de inconstitucionalidade ecoam em grande medida as já apresentadas na ADI nº 5.635, destacando-se a violação aos princípios da não vinculação de receitas de impostos e da unidade de tesouraria.

3.1 Uma análise sobre a constitucionalidade do FOT

3.1.1 A alegada ausência vinculação de receitas de impostos a fundo

Como mencionado anteriormente, o Estado do Rio de Janeiro estabeleceu o Fundo Orçamentário Temporário (FOT) através da Lei nº 8.645, datada de 09 de dezembro de 2019, em substituição ao FEEF, mantendo a previsão de que para usufruir de incentivos fiscais ou financeiros-fiscais, as empresas deveriam fazer um aporte de 10% da diferença do valor do ICMS calculado com e sem a aplicação do benefício fiscal no referido fundo, agora de nomenclatura diversa.

No entanto, a nova legislação trouxe uma modificação sutil, mas que, para alguns, teria resolvido a questão da problemática da suposta vinculação de receitas de impostos que estava prevista na legislação que instituiu o FEEF, relativa ao dispositivo que determinava a destinação das receitas do fundo ao pagamento de salários dos servidores públicos do Estado.

Com efeito, a legislação do FOT retirou a previsão de que as receitas do fundo seriam destinadas ao adimplemento dos salários, mantendo, apenas, a expressão genérica de que os valores seriam revertidos ao equilíbrio fiscal do Estado, expressa em seu art. 6º: “Os recursos auferidos pelo Fundo disciplinado no Artigo 1º serão destinados ao equilíbrio fiscal do Estado.”

Diante disso, muitos consideraram que o vício de vinculação de receitas estaria superado, tendo em vista que as receitas de ICMS não estariam vinculadas a um fim específico. Sob esta ótica, o FOT, não seria um fundo propriamente dito, uma vez que não cumpriria com os requisitos caracterizadores dos fundos especiais previstos no art. 71 da Lei 4.320/64.

Nesse sentido, após a devida alteração legislativa, o Ministro Relator da ADI nº 5.635, Luis Roberto Barroso proferiu voto pela constitucionalidade das leis nº 7.428/2016 e 8.645/2019, que instituíram o FEEF e o FOT, pelo fato de que os denominados “fundos”, seriam fundos atípicos, que não se destinariam a programas específicos, proporcionando ao poder executivo certa discricionariedade na destinação desses valores. Confira-se:

Nesse contexto, o FEEF e o FOT se caracterizam como fundos atípicos, haja vista não se destinarem a organizar programações específicas e detalhadas, que possam viabilizar o controle e a aplicação dos recursos em ações ou objetivos predeterminados. Por essa razão, não constituem unidades orçamentárias, não estão vinculados a um órgão ou a um gestor determinado nem são destinados a programas de trabalho específicos ou detalhados. Tais fundos atípicos se caracterizam como uma estratégia de particularizar recursos no orçamento, conferindo relativa margem de liberdade ao órgão executivo quanto à alocação das receitas auferidas.

Importante ressaltar que não há na Lei estadual nº 8.645/2019, diferentemente da Lei estadual nº 7.428/2016, qualquer ordem de aplicação de recursos a um programa de trabalho específico, capaz de propiciar uma vinculação constitucionalmente proibida.⁷⁰

Sendo assim, para uma melhor compreensão da questão, cumpre realizar um breve estudo acerca da natureza e do conceito de fundos, particularmente em relação aos denominados “fundos atípicos”, que serão abordados em seguida.

⁷⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Voto do Ministro Luís Roberto Barroso na ADI nº 5.635 em 13.05.2022. Voto ainda não consolidado em acórdão. Relator: Ministro Luís Roberto Barroso.

3.1.1.2 A análise do possível enquadramento do FOT como “fundo atípico”

Primeiramente, cumpre estabelecer o conceito de fundos, os quais, segundo André Carvalho de Castro são mecanismos legais que podem servir como veículos para a destinação específica de recursos públicos, otimizando a rastreabilidade de suas origens e destinações predeterminadas.⁷¹ Contudo, pontua o autor que não necessariamente todos os fundos serão compostos por verbas com destinações específicas.

Ademais, de acordo com Harrison Leite os fundos são caracterizados pelo direcionamento ou alocação para um campo particular, assumindo a responsabilidade de alcançar metas definidas através da implementação de programas pertinentes, não se caracterizando como uma pessoa jurídica de direito público, órgão, unidade orçamentária ou detentor de patrimônio.⁷²

Segundo Kiyoshi Harada, o fundo, ao afetar o princípio da especialidade orçamentária, pode comprometer o papel fiscalizador do Legislativo na execução orçamentária, tendo em vista que este princípio exige a detalhada discriminação dos créditos atribuídos a cada órgão no orçamento anual, estipulando prazos para realização das despesas correspondentes.⁷³

Nessa toada, de acordo com Harrison Leite, os fundos constituem exceção ao princípio da unidade de tesouraria, que determina que todas as receitas sejam centralizadas no tesouro antes de serem destinadas ao orçamento.⁷⁴ Contrariando essa lógica, os fundos caracterizam-se por uma administração mais individualizada das receitas, que não passam, necessariamente, pelo caixa central.

Segundo Osvaldo Maldonado Sanches, as expressões “fundo”, “fundo orçamentário” e “fundo especial” se referem a modelos distintos e singulares de planejamento orçamentário e distinção financeira, ressaltando que apenas os fundos especiais possuem características

⁷¹ CARVALHO, André Castro. Vinculação de Receitas Públicas. São Paulo: Quartier Latin, p. 182, 2010.

⁷² LEITE, Harrison. Manual de Direito Financeiro. 9. ed. Salvador: JusPODIVM, p. 366, 2020.

⁷³ HARADA, Kiyoshi. Direito Financeiro e Tributário. 29. ed. São Paulo: Atlas, p. 165, 2020.

⁷⁴ LEITE, Harrison. Manual de Direito Financeiro. 9. ed. Salvador: JusPODIVM, 2020. p. 368.

claramente delineadas na legislação brasileira, o que não impede a existência de fundos atípicos, que não se inserem nas espécies de fundos especiais.⁷⁵

De acordo com o autor, os fundos atípicos se enquadram em cinco categorias: “a) fundos de repartição de receitas”; “b) fundos de redefinição de fontes”; c) fundos de instrumentalização de transferências”; “d) fundos de incentivos fiscais”; e “e) fundos por designação”.⁷⁶ Ainda, é ressaltado que os três primeiros, necessariamente, devem possuir previsão constitucional.⁷⁷

Em relação aos fundos de repartição de receitas, o autor cita como exemplo os fundos de participação dos Estados (FPE) e dos Municípios (FPM), os quais representam, exclusivamente, mecanismos para a divisão das receitas provenientes de impostos federais, conforme previsão dos arts. 159 e 161 da CF.⁷⁸

Quanto aos fundos de redefinição de fontes, o autor faz referência ao Fundo de Estabilização Fiscal (FEF) e ao Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza, criados pelas Emendas Constitucionais n°s 10 e 31, respectivamente, mencionando que esses fundos não têm como propósito principal estruturar programas específicos, mas sim, individualizar recursos em fontes específicas com o objetivo de direcionar e supervisionar a utilização desses recursos em ações ou metas já estabelecidas.⁷⁹

Além disso, o autor prossegue afirmando que:

Tais “fundos”, por serem excepcionados (pelo próprio texto constitucional) da observância às normas que regem a instituição e operação de fundos, possuem as seguintes singularidades: a) não constituem unidades orçamentárias; b) não possuem uma programação própria sujeita a um gestor determinado; c) não se vinculam a um órgão determinado da Administração. Em resumo, tais “fundos” são mais uma forma de particularizar recursos nos orçamentos, por meio de fontes diferenciadas, do que instrumentos especiais de programação e de gestão de recursos.⁸⁰

⁷⁵ SANCHES, Osvaldo Maldonado. Fundos federais: origens, evolução e situação atual na administração federal. Revista de Informação Legislativa, Brasília, a. 39, n. 154, p. 275, abr./jun. 2002.

⁷⁶ Ibid.

⁷⁷ Ibid.

⁷⁸ Ibid.

⁷⁹ Ibid.

⁸⁰ Ibid.

Acerca dos fundos de instrumentalização de transferências, o autor afirma que representam uma categoria que abrange programas que, mesmo sem formar um fundo por si só, direcionam verbas para fundos estaduais para atender determinações constitucionais ou legais, citando como exemplo o FUNDEF, voltado para a sustentação e progresso do Ensino Fundamental, estabelecido nos estados como fundos contábeis.⁸¹

No que se refere aos fundos de incentivos fiscais, o autor menciona, à título de exemplificação, o Fundo de Recuperação Econômica do Espírito Santo (FUNRES), criado pelo Decreto-lei nº 880/1969, cujo caráter atípico procede de sua gestão de recursos provenientes de incentivos fiscais, em vez de alocações orçamentárias tradicionais.⁸²

Por fim, o autor esclarece o conceito de fundos por designação, o quais, na realidade, não seriam fundos, por serem considerados autarquias, detentoras de personalidade jurídica e pertencentes da administração indireta, citando como exemplo o Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE) – criado em 21/11/1968, pela Lei nº 5.537, como autarquia federal – e o Fundo Nacional de Desenvolvimento (FND), instituído pelo Decreto-lei nº 2.288/86, como autarquia vinculada ao Ministério da Fazenda e ora administrado pelo BNDES.⁸³ Sendo assim, pelo fato de possuírem personalidade jurídica, não poderiam ser caracterizados como fundo.

Portanto, a partir do estudo técnico elaborado por Osvaldo Maldonado, é possível perceber que o FOT poderia ser classificado como fundo de redefinição de fontes. A aproximação com o fundo de redefinição de fontes ocorre pelo fato de que o FOT não visa a estruturação de programas específicos, tendo em vista sua finalidade mais ampla de equilíbrio fiscal. Esse objetivo, segundo o autor, pode ser alcançado por meio da individualização dos recursos em fontes específicas, facilitando o controle das aplicações direcionadas a tal propósito.

Ademais, como elucidado pelo autor, os fundos de redefinição de fontes não constituem unidades orçamentárias, não possuem uma programação própria sujeita a um gestor determinado e nem se vinculam a um órgão determinado da Administração. No entanto,

⁸¹ Ibid., p. 276.

⁸² Ibid.

⁸³ Ibid., p. 277.

assevera o autor que esses fundos necessariamente devem possuir expressa previsão na Constituição Federal.

Nesse sentido, tendo em vista o voto do Ministro Barroso na ADI nº 5.635, que considerou que o FEEF e o FOT não se destinam a programações específicas e nem constituem unidades orçamentárias, não possuindo vinculação a órgão ou gestor determinado,⁸⁴ nota-se um amoldamento das características dos fundos, descritas pelo Ministro, com a definição de fundos de redefinição de fontes elucidada por Osvaldo Maldonado.

Contudo, conforme destacado pelo referido autor, tais fundos possuem como requisito essencial a expressa previsão na Lei Maior. Isso ocorre justamente porque eles representam exceções ao conceito clássico de fundos, previsto no art. 71 da Lei 4.320/64. Todavia, vale ressaltar que não existe previsão constitucional autorizando a criação de fundos nos moldes do FEEF ou do FOT.

Nesse contexto, para a criação de fundos ou instituição de tributo deve ser levado em consideração o princípio da legalidade, e, mais especificamente, o subprincípio da superlegalidade, que determina que todas as normas de direito financeiro e direito tributário devem ser estabelecidas em consonância com o texto constitucional, como forma de frear a pretensão de tributação do Estado sobre o patrimônio dos indivíduos.

Com efeito, é vedada a criação de figuras jurídicas como fundos, ou espécies tributárias autônomas sem a devida previsão da Constituição Federal, sob o risco de ofensa aos princípios basilares do Estado Democrático de Direito. A autorização para a criação de fundos atípicos, com vinculações genéricas objetivando contornar o enquadramento legal como fundo especial, ensejando a majoração de carga tributária pode trazer consequências deletérias para a sociedade e para o desenvolvimento dos agentes privados.

⁸⁴ “Nesse contexto, o FEEF e o FOT se caracterizam como fundos atípicos, haja vista não se destinarem a organizar programações específicas e detalhadas, que possam viabilizar o controle e a aplicação dos recursos em ações ou objetivos predeterminados. Por essa razão, não constituem unidades orçamentárias, não estão vinculados a um órgão ou a um gestor determinado nem são destinados a programas de trabalho específicos ou detalhados. Tais fundos atípicos se caracterizam como uma estratégia de particularizar recursos no orçamento, conferindo relativa margem de liberdade ao órgão executivo quanto à alocação das receitas auferidas.”

Ainda que o FOT não seja considerado um fundo especial e, possa ser considerado um fundo atípico – especificamente um fundo de redefinição de fontes –, seria obrigatória a previsão constitucional acerca da criação desse fundo. Assim, tal previsão esbarraria na disposição do art. 167, inciso VI, da CF, sendo evidente que não há qualquer ressalva no referido dispositivo acerca de vinculação a fundos voltados ao equilíbrio fiscal como exceção ao princípio da não afetação das receitas de impostos.⁸⁵

3.1.1.3 A possibilidade de enquadramento do FOT como fundo especial

Conquanto o Ministro Relator da ADI nº 5.635 tenha atribuído ao FEEF e ao FOT a classificação de fundos atípicos, há de se analisar também a possibilidade de seu enquadramento como os já mencionados fundos especiais, previstos no art. 71 da Lei nº 4.320/64, que dispõe o seguinte: “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.”

Ao abordar, especificamente, os fundos especiais, Heraldo da Costa e José Machado elucidam suas características da seguinte maneira:

Receitas especificadas: o fundo especial deve ser constituído de receitas específicas e especificadas, próprias ou transferidas, observando-se quanto a estas as normas de aplicação estabelecidas pela entidade beneficente. A Constituição da república veda a possibilidade da vinculação de impostos a fundos especiais, conforme disposto no art. 167, IV;

Vinculação à realização de determinados objetivos ou serviços: ao ser instituído, o fundo especial ou caixa especial deverá vincular-se à realização de programas de trabalho de interesse da Administração ou por esta priorizado, cujo controle é feito através dos planos de aplicação e contabilidade próprios. A lei que instituir o fundo especial deverá dispor sobre as obrigações resultantes da execução do programa de trabalho e que serão pagas com o produto formado pelas receitas especificadas;

Normas peculiares de aplicação: a lei que instituir o fundo especial deverá estabelecer ou dispor sobre normas de controle referentes à destinação dos seus recursos financeiros. Esclareça-se, contudo, que as disponibilidades de caixa serão escrituradas à parte, com clareza, em contas específicas no Ativo Financeiro, que indiquem a

⁸⁵ 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;

especificação do fundo especial, a sua destinação com a sua respectiva contrapartida em Obrigações a Pagar – (nome do Programa) escrituradas no Passivo Financeiro; Vinculação a determinado órgão da Administração. Esta vinculação é necessária, porque é através dela que se identificará a destinação das disponibilidades desta caixa especial. Observe que se pode identificar uma autarquia ou fundação, à qual a receita formadora do caixa especial estará vinculada;

Descentralização interna do processo decisório. É evidente que a descentralização do processo decisório somente se concretizará caso a autoridade máxima da administração assim a deseje. E isto só ocorrerá mediante decreto, qualquer que seja a esfera de governo em que ocorra a descentralização;

Plano de aplicação, contabilidade e prestação de contas específica. O plano de aplicação evidenciará as origens dos recursos financeiros que constituem o caixa especial e as aplicações nos pagamentos das obrigações resultante da execução do programa de trabalho, ao qual se vincula. A contabilidade, como já afirmamos se faz mediante a segregação de contas específicas, e a prestação de contas deve ser preparada em separado. Se porventura ocorrer que, de um lado o caixa especial tem um gestor e do outro o programa especial tem a sua gestão sob a responsabilidade de outro, evidentemente haverá a junção das demonstrações.⁸⁶

Ocorre que, ao ser consultada sobre a destinação orçamentária do FOT nos autos da ADI nº 5.635, a Superintendência de Orçamento do Estado do Rio de Janeiro forneceu as seguintes informações:

Em vista disso, conforme já esclarecido pela SUBFIN/SEFAZ (22416657), o FOT encontra-se classificado no orçamento estadual enquanto uma Fonte de Recursos (FR), FR 102 - Fundo Orçamentário Temporário.

Na execução orçamentária da despesa, a FR 102 aparece na Unidade Orçamentária EGESEFAZ (UO 37020), Programa de Trabalho PT 0005 - Gestão da Dívida Externa - Serviços, com dotação inicial de R\$ 215.213.379,00 (duzentos e quinze milhões, duzentos e treze mil trezentos e setenta e nove reais). (Fonte: SIAFE-Rio, 22/09/2021).⁸⁷

Sendo assim, para uma análise um pouco mais aprofundada, é pertinente examinar a destinação do FOT à luz de sua possível classificação como fundo especial, previsto no artigo 71 da Lei nº 4.320/64, e considerando as características intrínsecas desse tipo de fundo, conforme os ensinamentos de Heraldo Reis e José Junior.

⁸⁶ REIS, Heraldo da Costa; JÚNIOR, José Teixeira Machado. A Lei 4.320 comentada e a Lei de Responsabilidade Fiscal. 33. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, p. 155-156, 2010.

⁸⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Informações prestada pela SEFAZ-RJ em “Peça 94”, nos autos da ADI nº 5.635/RJ. p. 6. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=757609279&prcID=5114305#>

Quanto à especificação de receitas,⁸⁸ de acordo com o art. 6º da Lei nº 8.645/2019, os recursos do FOT serão destinados ao equilíbrio fiscal do Estado. Essa disposição legal possibilita diferentes interpretações: a vinculação pode ser entendida tanto de maneira genérica quanto específica. Pode-se argumentar que o equilíbrio fiscal do Estado é um objetivo contínuo e inerente da Administração Pública. Contudo, também pode ser interpretado como um meio de superar uma crise financeira, tornando-se uma meta específica para o Estado do Rio de Janeiro durante um período determinado.

Em relação à vinculação à realização de determinados objetivos,⁸⁹ nesse ponto, ao que parece, pode ser considerado que houve vinculação em relação à Programa de Trabalho, especificamente de número “005”. No que se refere à norma de aplicação, esta pode ser considerada a própria lei que instituiu o Fundo Orçamentário Temporário ou o seu decreto regulamentador.

Em relação à vinculação a determinado órgão da Administração⁹⁰, nota-se que a fonte de recurso relativa ao FOT aparece vinculada à Unidade Orçamentária “EGESEFAZ (UO 37020)”. Quanto à descentralização interna do processo decisório, Heraldo da Costa Reis e José Teixeira Machado Júnior ressaltaram que se trata de uma prerrogativa da administração em relação à instituição do fundo especial, que pode decidir por regulamentar tal previsão ou não.

Por fim, em relação ao plano de aplicação e prestação de contas específicas do fundo, cumpre destacar a manifestação do Secretário do Tesouro nos autos da ADI 5.635, que declarou que a execução dos recursos do FOT poderia ser rastreada por meio da fonte de recurso – “FR 102 Fundo Orçamentário Temporário”.⁹¹ Sendo assim, a forma de prestação de contas do fundo, aparentemente, poderia se dar através da pesquisa à referida fonte de recurso “FR 102”.

⁸⁸ Segundo Heraldo da Costa (p. 155): “o fundo especial deve ser constituído de receitas específicas e especificadas, próprias ou transferidas, observando-se quanto a estas as normas de aplicação estabelecidas pela entidade beneficente.”

⁸⁹ Segundo Heraldo da Costa (p. 155) “ao ser instituído, o fundo especial ou caixa especial deverá vincular-se à realização de programas de trabalho de interesse da Administração ou por esta priorizado, cujo controle é feito através dos planos de aplicação e contabilidade próprios”

⁹⁰ Segundo Heraldo da Costa (p. 156) “Esta vinculação é necessária, porque é através dela que se identificará a destinação das disponibilidades desta caixa especial.”

⁹¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Informações prestada pela SEFAZ-RJ em “Peça 94”, nos autos da ADI nº 5.635/RJ. p. 7.

Nesse sentido, tendo em vista que a fonte de receita do FOT é o depósito de parcela do ICMS, dependendo da interpretação dos termos utilizados na legislação, bem como da análise quanto ao possível enquadramento do FOT como fundo especial, à luz do art. 71 da lei nº 4.320/64, seria possível considerar que haveria vinculação de receita de impostos à fundo.

Ademais, em obra abordando questões atinentes ao ICMS no Rio de Janeiro, o professor Gustavo da Gama Vital afirma que a instituição do FOT viola o art. 167, inciso IV, da CF, ressaltando que o art. 1º da Lei instituidora do FOT declara expressamente a relação da norma com o Título VII da Lei Federal nº 4.320, que versa especificamente sobre os fundos especiais. Veja-se:

Ademais, a Lei RJ 8.645/2019, em seu artigo 1º, estabelece que o FOT também estaria amparado no ‘Título VII da Lei Federal no. 4.320, de 14 de março de 1964’. O título do ato normativo indicado cuida exatamente da figura dos fundos especiais, o que torna inegável a natureza do FOT e evidencia ainda mais a violação do art. 167, IV, da CF.

O apontamento da condição do FOT como fundo especial, tal como evidencia o próprio art. 1º da Lei 8.645/2019, é importante de forma impedir a alegação de que a norma do art. 167, IV da CF não estaria sendo violada na hipótese pelo fato de que o FOT não seria um verdadeiro fundo.

(...)

Todavia, é clara a configuração de verdadeiro fundo especial, não apenas em razão da própria Lei RJ 7.428/2016 ter evidenciado a intenção de criar um fundo especial, bem como o fato de que próprio Convênio CONFAZ 42/2016 (que deu amparo normativo à criação do FEEF), ter estabelecido na cláusula segunda o dever de o Estado instituir fundo de desenvolvimento econômico e/ou de equilíbrio fiscal, destinado ao desenvolvimento econômico ou para manutenção do equilíbrio das finanças públicas estaduais.

No caso da Lei RJ 8.645/2019, criadora do FOT, é ainda mais evidente a natureza de fundo especial do instrumento, visto que o art. 1º estabelece expressamente como fundamento normativo o Título VII da Lei Federal 4.320/64, que trata dos fundos especiais.

O referido vício, aliás, foi ressaltado pela própria PGE-RJ, no Parecer CFS 15/2019, ao examinar o projeto de lei que originou o FOT. De forma coerente com a tese defendida pelo Estado do Rio de Janeiro, na ADI 5635, o parecer sustenta que a Lei RJ 7.428/2016, que regula o FEEF, não instituiu fundo orçamentário especial, mas sim verdadeiro ato de gestão pública, ao contrário do projeto de lei que pretendia instituir o FOT.⁹²

⁹² OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. ICMS no Estado do Rio de Janeiro: teoria e prática. Rio de Janeiro: Lumen Juris, p. 158-159, 2021.

Além disso, vale destacar trecho extraído do parecer da PGR, apresentado no âmbito da ADI nº 5.625 pela inconstitucionalidade da vinculação das receitas auferidas a partir da instituição dos depósitos ao FEEF e, posteriormente, ao FOT. Confira-se:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE PODERES ESPECÍFICOS PARA IMPUGNAR NORMA NA VIA DA AÇÃO DIRETA. IRREGULARIDADE SANÁVEL. PEDIDO DE ADITAMENTO. POSSIBILIDADE. LEI ESTADUAL. RIO DE JANEIRO. INSTITUIÇÃO DE FUNDO ESTADUAL DE EQUILÍBRIO FISCAL – FEEF. EXTRAPOLAÇÃO DOS TERMOS DO CONVÊNIO CONFAZ Nº 42/2016. PREVISÃO DE VINCULAÇÃO DAS RECEITAS ARRECADADAS E DE DEVOLUÇÃO DOS VALORES DEPOSITADOS NO FEEF. EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO DISFARÇADO. INCONSTITUCIONALIDADE.

(...)

4. A vinculação das receitas e a previsão de devolução de valores, somadas às assertivas de que a lei é uma das medidas para a superação da crise financeira que assola o Estado do Rio de Janeiro, demonstram que o tributo instituído pela Lei nº 7.428/2016 tem feições de empréstimo compulsório disfarçado, instituído sem amparo constitucional.

5. Parecer pela procedência do pedido principal.⁹³

Ainda, vale ressaltar que o STF possui diversos julgados no sentido de que é inconstitucional a destinação de receitas de impostos a fundos ou despesas, ante o princípio da não afetação aplicado às receitas provenientes de impostos.⁹⁴

Não obstante, é certo também que não há qualquer tipo de previsão legal na Constituição Federal autorizando a vinculação de receitas de impostos à fundos de equilíbrio fiscal. Acrescente-se que a instituição do referido fundo não constitui uma das ressalvas contidas no art. 167, inciso IV, da CF, cujo rol de exceções ao princípio possui natureza taxativa, conforme abordado pelo professor Gustavo da Gama Vital.⁹⁵

Nesse sentido, confirmam-se alguns dos julgados do STF sobre a matéria:

(...) A Assembleia Legislativa do Estado do Maranhão, ao exercer o poder constituinte decorrente que lhe foi atribuído pela Constituição da República, elaborou e promulgou a Emenda Constitucional nº 13/95, introduzindo no texto da Constituição estadual a norma ora impugnada, que impõe, no âmbito estadual e municipal, a destinação de 5% (cinco por cento) da receita oriunda de impostos e de recursos provenientes de

⁹³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Manifestação da Procuradoria Geral da República (PGR) em “Peça 51” nos autos da ADI nº 5.635/RJ, p. 1.

⁹⁴ ADI 6275, Rel. Min. Alexandre de Moraes, Tribunal Pleno, DJE de 18.08.2020; ADI 659, Rel. Min. Celso de Mello, Tribunal Pleno, DJe Divulg de 16.10.2020; e STF - AgR ARE: 665291 RS - RIO GRANDE DO SUL, Relator: Min. ROBERTO BARROSO, Data de Julgamento: 16.02.2016, Primeira Turma, DJE de 29.02.2016

⁹⁵ OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. ICMS no Estado do Rio de Janeiro: teoria e prática. Rio de Janeiro: Lumen Juris, p. 159, 2021.

transferências à “produção de alimentos básicos” (art. 198). A análise do preceito normativo ora impugnado leva-me a reconhecer configurada, na espécie, hipótese de transgressão à cláusula constitucional da não afetação da receita oriunda de impostos (CF, art. 167, IV) e ao postulado da autonomia municipal (CF, art. 30, III), considerado o fato de que a norma constitucional estadual em referência, além de dispor sobre recursos e rendas que pertencem aos Municípios por direito próprio, consubstancia ingerência normativa indevida em tema de exclusivo interesse municipal.

(...)

Assentadas essas premissas, impende lembrar que o princípio da não afetação do produto resultante de impostos traduz vedação constitucional incidente sobre todas as pessoas políticas, pois impede que se proceda à vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas as situações disciplinadas pelo próprio texto da Constituição Federal, que autoriza, excepcionalmente, em caráter taxativo, essa especial destinação nos seguintes casos: (a) repartição do produto da arrecadação de determinados impostos federais e estaduais (CF, arts. 158 e 159); (b) destinação de recursos provenientes de impostos, para custeio das ações e serviços públicos de saúde (CF, art. 198, § 2º); (c) afetação de recursos resultantes de impostos, para manutenção e desenvolvimento do ensino (CF, art. 212); (d) vinculação de receitas geradas por impostos, desde que para prestação de garantia às operações de crédito por antecipação de receita (CF, art. 165, § 8º); (e) afetação de receitas próprias oriundas de impostos, para efeito de outorga de garantia ou contragarantia à União, desde que para pagamento de débitos de que a própria União é credora (CF, art. 167, § 4º); (f) destinação de parcelas resultantes da arrecadação de impostos, para efeito de repasse ao Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza (ADCT/88, art. 80, § 1º). (g) atribuição prioritária de recursos às atividades das administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (CF, art. 37, XXII); (h) aplicação de recursos, emanados dos Estados ou do Distrito Federal, em programas e projetos culturais através de fundo estadual de fomento à cultura (CF, art. 216, § 6º); (i) vinculação de receitas, estaduais ou distritais, a entidades públicas de fomento ao ensino e à pesquisa científica e tecnológica (CF, art. 218, § 5º); (j) utilização de receitas de impostos para o financiamento de parcela da dívida decorrente de condenações judiciais transitadas em julgado (CF, art. 100, § 19) e para a contratação de empréstimos destinados a quitar os débitos das unidades federadas com o pagamento de precatórios judiciais (ADCT, art. 101, § 2º, III); (k) vinculação de determinada parcela de sua receita tributária líquida a programas de apoio à inclusão e promoção social (CF, art. 204, parágrafo único).

(...)

(ADI nº 1.374, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Plenário, julgado em 17/10/2018, PUBLICADO EM 15/03/2019)

(...) 1. Tem-se, na origem, ação direta de inconstitucionalidade proposta em face do Decreto 45.874/2016, expedido pela Chefia do Poder Executivo do Estado do Rio de Janeiro, que, com base no art. 76-A do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias ADCT da Constituição Federal, incluído pela EC 93/2016, desvinculou recursos orçamentários de fundos previstos na Constituição Estadual. 2. São inconstitucionais, por desrespeito ao artigo 167, IV, da Constituição Federal, todas as normas que estabeleçam vinculação parcial de receitas tributárias a órgãos, fundos ou despesas, uma vez que limitam a competência constitucional do Chefe do Poder Executivo para a elaboração das propostas de leis orçamentárias, e, conseqüentemente, acabam por contrariar o princípio da separação de poderes. 3. Em contrapartida, o art. 218, § 5º, da Constituição da República permite a destinação de receita orçamentária a entidades públicas de fomento à pesquisa científica e tecnológica. 4. Portanto, o Decreto 45.874/2016, ao desvincular 30% da receita orçamentária destinada à Fundação de Amparo à Pesquisa - FAPERJ, violou o art. 332 da Constituição do Estado do Rio de Janeiro, bem como os arts. 2º (separação de poderes) e art. 165, III (limites da atuação do Poder Executivo no processo legislativo orçamentário), ambos da Constituição Federal. 4. Agravo Interno a que se nega provimento

(...)

(RE 1.244.992 AgR, Relator(a): Min. ALEXANDRE DE MORAES, Primeira Turma, julgado em: 06/03/2020, Publicado em: 02/04/2020)

(...) 1. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal firmou serem inconstitucionais normas que estabelecem vinculação de parcelas das receitas tributárias a órgãos, fundos ou despesas, por desrespeitarem a vedação do art. 167, inc. IV, da Constituição da República, e restringirem a competência constitucional do Poder Executivo para a elaboração das propostas de leis orçamentárias. Precedentes. 2. As restrições impostas ao exercício das competências constitucionais conferidas ao Poder Executivo, incluída a definição de políticas públicas, importam em contrariedade ao princípio da independência e harmonia entre os Poderes. 3. Improcedência da ação quanto ao art. 332 da Constituição do Rio de Janeiro. A fixação de percentual de 2% da receita tributária do exercício destinada à Fundação de Amparo à Pesquisa – FAPERJ conforma-se ao art. 218, § 5º, da Constituição da República. Precedentes. 4. Com a declaração de inconstitucionalidade dos arts. 309, § 1º, e 314, caput, § 5º e da expressão “e garantirá um percentual mínimo de 10% (dez por cento) para a educação especial”, da parte final do § 2º do art. 314, da Constituição do Estado do Rio de Janeiro, as normas regulamentadoras desses dispositivos – expressões “à UERJ e”, “306, § 1º (atual 309), e ” e “e, na hipótese da UERJ, sobre a sua receita tributária líquida ” contidas no art. 1º da Lei estadual n. 1.729/1990 e art. 6º da Lei estadual n. 2.081/1993 – não têm fundamento de validade. Inconstitucionalidade por arrastamento.

(...)

(ADI nº 4.102 AgR, Relator(a): Min. CARMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em: 30/10/2014, Publicado em: 10/02/2015)

Portanto, é claramente vedada a afetação de receitas de impostos a qualquer tipo de fundo, exceto nas hipóteses expressamente ressalvadas no texto constitucional. Nesse contexto, ao que parece, as leis que instituíram o FEEF e o FOT parecem estar em desacordo com o princípio da não vinculação da receita de impostos a fundos, previsto no art. 167, IV, da Constituição Federal.

3.1.1.4 A possível violação ao princípio da unidade de tesouraria

Sem embargos do exposto, pode ser entendido que o Subsecretário do Tesouro do Estado do Rio de Janeiro demonstrou que houve a particularização dos recursos relacionados ao FOT na própria organização orçamentária do Estado. Segundo as informações prestadas, a pesquisa pela execução de seus recursos poderia se dar através de um identificador único, a fonte de recurso “FR – 102”.⁹⁶

Ademais, conforme informou a Superintendente de Orçamento nos autos da ADI nº 5.635, os recursos relativos ao FOT constariam em uma específica Unidade Orçamentária e

⁹⁶ Vide Manifestação em Folha 7 “Peça 94” da ADI nº 5.635/RJ.

vinculada ao “Programa de Trabalho PT 005”.⁹⁷ Esse fato pode levantar dúvidas quanto à natureza dos montantes arrecadados ao FOT, oriundos do ICMS.

Assim, pelo fato de o produto de arrecadação do fundo ser um imposto, em tese, não deveria haver qualquer tipo de individualização de suas receitas no sistema orçamentário do Estado, uma vez que tais recursos deveriam ser destinados ao caixa único do ente federativo, para pagamento das despesas gerais da coletividade.

Com efeito, o princípio da unidade de tesouraria prevê que todos os recursos auferidos por um ente federativo serão reunidos em uma conta única, conforme prevê o art. 56, da Lei nº 4.320/64.⁹⁸ Sob esse prisma, as receitas relacionadas ao FOT, caso constituíssem um mero incremento do valor do ICMS a ser pago, deveriam ser destinadas ao caixa unificado do Estado do Rio de Janeiro.

Além de possuir previsão constitucional, disposta no §3º do art. 164,⁹⁹ o princípio da unidade de tesouraria objetiva o fornecimento dos devidos subsídios ao gestor público, exigindo a unificação de todas as receitas obtidas pelo ente federativo. Isso centraliza a deliberação sobre a aplicação dessas receitas em despesas estatais nas mãos do administrador público.

Dessa forma, considerando que uma das principais características dos impostos é o fato de que o produto de sua arrecadação é destinado ao pagamento de despesas gerais do Estado, não se admite vinculação dessa espécie tributária a qualquer à caixa especial, fundo ou finalidade estabelecida pelo ente federativo, sob pena de violação ao princípio da unidade de tesouraria.

Nesse contexto, não seria teratológico questionar a prática da particularização de receitas de impostos no orçamento público, designando-as a programas de trabalho específicos, unidades orçamentárias ou finalidades particulares. Tal prática contrariaria a própria natureza jurídica dos impostos, que não possuem suas receitas vinculadas a qualquer objetivo específico.

⁹⁷ Vide Manifestação em Folha 6 da “Peça 94” da ADI nº 5.635/RJ.

⁹⁸ Art. 56. O recolhimento de todas as receitas far-se-á em estrita observância ao princípio de unidade de tesouraria, vedada qualquer fragmentação para criação de caixas especiais.

⁹⁹ § 3º As disponibilidades de caixa da União serão depositadas no banco central; as dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e dos órgãos ou entidades do Poder Público e das empresas por ele controladas, em instituições financeiras oficiais, ressalvados os casos previstos em lei.

Nessa direção, tendo em vista a essência do imposto como espécie tributária voltada ao custeio da coletividade, assim como o princípio da unidade de tesouraria, que preconiza a consolidação das receitas estatais em um caixa único para assegurar a correta alocação de recursos pelos gestores públicos, é imperativo que as receitas provenientes do FOT, arrecadadas pelo Estado do Rio de Janeiro, sejam integradas a este caixa único.

Convém salientar que o Ministro André Mendonça, após solicitar vista dos autos da ADI nº 5.635, proferiu voto pela inconstitucionalidade das leis que instituíram o FEEF e o FOT por violação aos princípios da unidade de tesouraria e não afetação de receitas de impostos. Confira-se:

ACÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEIS ESTADUAIS Nº 7.428, DE 2016, E Nº 8.645, DE 2019, DO RIO DE JANEIRO. CONVÊNIO ICMS Nº 42, DE 2016, DO CONSELHO FAZENDÁRIO DE POLÍTICA FAZENDÁRIA. FUNDOS DESTINADOS À MANUTENÇÃO DO EQUILÍBRIO FISCAL DO ESTADO (FEEF E FOT). DEPÓSITOS DOS CONTRIBUINTE DESTINATÁRIOS DE BENEFÍCIOS FISCAIS DE ICMS. PEDIDOS PROCEDENTES.

(...)

5. O princípio da não afetação de receitas de impostos veda que um ato normativo infraconstitucional estabeleça um vínculo entre uma fonte de recursos dessa espécie tributária a determinado destino. Com efeito, busca evitar o engessamento do manejo orçamentário, assim como garantir a liberdade do legislador orçamentário e a utilização do total das receitas derivadas de impostos na satisfação das despesas públicas genéricas. 6. No caso dos autos, a violação à regra do art. 167, inc. IV e § 4º, da Constituição da República, é revelada seja pela vinculação das receitas arrecadadas de ICMS a fundo público (FOT ou FEEF), seja pela vinculação a despesas específicas (no caso do FOT, despesas para manutenção do equilíbrio fiscal do Estado; no caso do FEEF, despesas com pagamento de remunerações e vantagens de servidores ativos, aposentados e pensionistas do Estado. Nesse sentido, convém observar que a “manutenção do equilíbrio fiscal do Estado” não é uma expressão jurídica desprovida de densidade normativa, a ponto de justificar o uso dos recursos provenientes dos depósitos controversos em qualquer finalidade ou atividade estatal. Arts. 1º, § 2º, e 2º, caput, da Lei Complementar nº 159, de 2017. Cláusula segunda do Convênio ICMS nº 42, de 2016: a arrecadação dos depósitos deve compor fundo público que se destina “ao desenvolvimento econômico e/ou à manutenção do equilíbrio das finanças públicas estaduais e distrital”. 7. Mesmo que a “manutenção do equilíbrio fiscal do Estado” fosse destinação genérica, apta a servir como fonte de recursos para a satisfação de qualquer necessidade pública, ocorrem tanto do FEEF quanto do FOT vinculações indiretas do ICMS adicionalmente arrecadado em razão dos depósitos feitos pelos contribuintes beneficiários de incentivos fiscais. Isso porque do aumento da base de incidência provocado pelo depósito exclui-se do montante destinado ao FEEF (despesas com pessoal) e ao FOT (manutenção do equilíbrio fiscal do Estado do Rio de Janeiro) (i) “o adicional do ICMS inerente ao Fundo Estadual de Combate à Pobreza e às Desigualdades Sociais — FECP”, (ii) “as parcelas destinadas (...) ao Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação — FUNDEB”; e (iii) o “repasse constitucional de 25% (vinte e cinco por cento) dos municípios”. Sendo assim, nessa hipótese, haveria, ainda sim, uma vinculação indireta entre a arrecadação dos depósitos, com natureza de imposto, e fundos públicos (FUNDEB e FUCEP) ou destinações específicas

(transferência intergovernamental, manutenção e desenvolvimento do ensino e combate à pobreza e às desigualdades sociais), o que também afronta o art. 167, inc. IV e § 4º, da Constituição da República. 8. Independentemente de serem especiais ou atípicos, o Fundo Orçamentário Temporário e o Fundo Estadual de Equilíbrio Fiscal não deixam de ser fundos contábeis, nos termos do art. 172, § 2º, do Decreto-Lei nº 200, de 1967. Portanto, excepcionam o princípio da unidade de caixa e promovem o estado de coisas que o princípio da não afetação almeja evitar. Por definição, um fundo de natureza contábil exige a existência de disponibilidades financeiras contabilmente registradas para o fim de atender a saques a serem efetuados diretamente contra o caixa do Tesouro. Mesmo que não tivessem programação própria ou constituíssem unidade orçamentária, os fundos de redefinição de fontes ostentam natureza contábil, porquanto se amoldam ao conceito do art. 71 do Decreto nº 93.872, de 1986. Em regra, apresentam programações específicas e são sacados contra o caixa do Erário. Urge, ainda, observar que, para a caracterização de um fundo especial público, basta a reserva de receitas empregadas em determinada finalidade, em oposição ao princípio de unidade de caixa (art. 56 da Lei nº 4.320, de 1964). Logo, o FEEF e o FOT são fundos públicos especiais. 9. Na esteira da expressa dicção constitucional, da doutrina de direito financeiro e da jurisprudência deste Supremo Tribunal Federal, é inarredável a conclusão de que fundos públicos, independentemente da qualificação como especiais ou atípicos, submetem-se à vedação constitucional do princípio da não vinculação. Ademais, impende perceber que este Supremo Tribunal Federal nunca condicionou ou limitou a incidência do princípio da não afetação apenas a fundos especiais, ou mesmo exclusivamente aos fundos constituídos por unidades orçamentárias, não vinculados a um órgão, gestor determinado, programa de trabalho específico ou detalhado. Na verdade, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é firme no sentido de que não se revela óbice à aplicabilidade do art. 167, inc. IV, da Constituição de 1988, a qualificação do instituto jurídico-financeiro utilizado para arrostar a funcionalidade do princípio da não afetação. Precedentes. 10. Súmula do voto-vista submetida à deliberação do Colegiado: “São inconstitucionais, por vício de competência e ofensa ao princípio da não-afetação da receita dos impostos, as Leis nºs 7.428, de 2016, e 8.645, de 2019, ambas do Estado do Rio de Janeiro, que instituíram, respectivamente, o Fundo Estadual de Equilíbrio Fiscal e o Fundo Orçamentário Temporário”. 11. Ação direta de inconstitucionalidade julgada procedente.¹⁰⁰

Portanto, considerando que o imposto é uma espécie tributária não vinculada a qualquer finalidade estatal, a particularização de suas receitas na elaboração orçamentária de um Estado contraria o próprio conceito estabelecido no art. 16 do CTN. Além de violar o princípio da unidade de tesouraria disposto no §3º, do art. 164, da Constituição Federal e no art. 56, da Lei nº 4.320/64.

3.1.2 O FOT e a possibilidade de prorrogação indevida de benefícios fiscais

Por fim, a Constituição Federal de 1988, em seu art. 150, § 6º, estabelece que benefícios fiscais como subsídios, isenções, redução de base de cálculo, crédito presumido, anistia ou

¹⁰⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Voto do Ministro André Mendonça na ADI nº 5.635 em 17.03.2023. Voto ainda não consolidado em acórdão. Relator: Ministro Luís Roberto Barroso. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5114305>. Acesso em: 12.08.2023.

remissão, quando relacionados a impostos, taxas ou contribuições, necessitam de uma lei específica para sua regulação exclusiva.¹⁰¹

No entanto, a concessão de benefícios fiscais de ICMS requer a celebração de convênios entre os estados e o Distrito Federal. Isso decorre do art. 155, §2º, inciso XII, alínea "g" da CF, que delega à lei complementar a incumbência de “regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenção, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”.¹⁰²

Nesse contexto, a Lei Complementar nº 24, de 1975, ancorada na autorização constitucional mencionada, determina, em seu art. 1º, que as deliberações sobre concessão ou revogação de isenções ou benefícios fiscais serão firmadas mediante a celebração de convênios entre os representantes dos Estados da Federação Brasileira e Distrito Federal.¹⁰³

Sendo assim, no cenário tributário nacional, o CONFAZ desempenha papel de relevância capital. Composto por representantes de todos os Estados, do Distrito Federal e da União, o CONFAZ é palco de discussões fundamentais sobre políticas fiscais, sobretudo em tempos de crise financeira e de generalizado desequilíbrio fiscal.

Dessa forma, conforme já mencionado anteriormente, o Convênio ICMS 42/2016 amparou a edição das Leis nº 7.428/2016 e 8.645/2019, instituidoras do FEEF e do FOT, respectivamente. O referido convênio possui apenas quatro cláusulas, cujas principais disposições legais estão contidas nas cláusulas primeira e segunda, que preveem, em síntese, a

¹⁰¹ § 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.

¹⁰² Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

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:

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.

¹⁰³ Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.

possibilidade de redução de benefícios fiscais e a criação de fundo de equilíbrio fiscal com receitas oriundas dos depósitos.¹⁰⁴

Por sua vez, a legislação que instituiu o FEEF previa no parágrafo único de seu art. 4º a possibilidade de prorrogação dos benefícios fiscais instituídos pelo período necessário ao ressarcimento dos valores depositados no fundo.¹⁰⁵ Especificamente, em relação ao FEEF, havia a previsão de extinção do fundo até o final de 2020.¹⁰⁶

Ocorre que os benefícios fiscais suprimidos, que haviam sido anteriormente concedidos por meios de leis em conformidade com os convênios do CONFAZ e que previam a duração máxima do benefício fiscal, teriam o prazo de fruição estendidos a um período que não estava estabelecido em convênio, a partir dessa determinação prevista na legislação do FEEF.

Com efeito, o Convênio ICMS 42/2016 não previa a prorrogação dos benefícios fiscais suprimidos, apenas autorizava o condicionamento da fruição dos benefícios fiscais de modo a suprimi-los. Nesse contexto, foi publicada a Lei Complementar nº 160/2017,¹⁰⁷ que estabelecia formas de deliberação dos Estados e Distrito Federal acerca da remissão dos créditos constituídos decorrentes de isenções, incentivos ou benefícios concedidos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII, do § 2º, do art. 155 da Constituição Federal para restabelecê-los.

¹⁰⁴ 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; ou

II - reduzir o seu montante em, no mínimo, dez por cento do respectivo incentivo ou benefício.

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.

¹⁰⁵ Parágrafo único - 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.

¹⁰⁶ Art. 15 Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo seus efeitos até 31 de dezembro de 2020.

¹⁰⁷ Dispõe sobre convênio que permite aos Estados e ao Distrito Federal deliberar sobre a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal e a reinstituição das respectivas isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais; e altera a Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014.

Em decorrência da Lei Complementar nº 160/2017, foi editado o Convênio ICMS 190/2017,¹⁰⁸ que normatizou sobre a remissão de créditos tributários, sejam eles constituídos ou não, advindos de benefícios concedidos em desacordo com a Constituição Federal. Além disso, trouxe disposições sobre as respectivas reinstituições dos incentivos.

Diante disso, a partir da edição da Lei nº 8.645/2019, que instituiu o FOT e consequentemente, revogou o FEEF, a previsão de prorrogação dos benefícios fiscais com vistas ao ressarcimento dos contribuintes onerados pela perda temporária da benesse fiscal foi, aparentemente, excluída da nova legislação, de modo que muitos passaram a acreditar que o vício anterior havia sido corrigido.

No entanto, ao analisar o Decreto nº 47.057/2020, que regulamentou o FOT, verificou-se que no art. 10º do referido decreto havia a seguinte previsão:

Art. 10. Para ter direito à prorrogação de que trata o inciso I, do art. 9º do Decreto nº 45.810, de 3 de novembro de 2016, o contribuinte deverá estar em situação regular perante o Fisco e apresentar requerimento à repartição fiscal a que estiver vinculado, em até 60 (sessenta) dias contados da data de publicação deste Decreto, acompanhada de:

- I - indicação do benefício a ser prorrogado;
- II - ato normativo, concessivo e/ou de enquadramento;
- III - comprovação dos depósitos realizados no FEEF.

Para uma melhor compreensão, vale transcrever a previsão do referido art. 9º, do Decreto nº 45.810/2016, que regulamentou o FEEF:

Art. 9º Fica prorrogado o prazo de fruição de benefício ou incentivo fiscal, financeiro-fiscal ou financeiro de contribuinte que proceder ao depósito previsto no disposto no art. 2º, pelo período necessário ao ressarcimento do montante depositado no FEEF, independente de alteração nos atos concessivos ou normativos específicos, da seguinte forma:

Dessa forma, denota-se que o art. 10º do decreto que regulamenta o FOT faz referência à mesma previsão de prorrogação dos benefícios fiscais da legislação FEEF, por sua vez contida

¹⁰⁸ Cláusula primeira Este convênio dispõe sobre a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais, relativos ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, instituídos, por legislação estadual ou distrital publicada até 8 de agosto de 2017, em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, bem como sobre a reinstituição dessas isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais, observado o contido na Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017, e neste convênio.

no decreto que regulamentou aquele fundo. Portanto, a previsão de prorrogação dos benefícios fiscais ainda permanece em vigência com a instituição do FOT.

Além disso, o §2º do art. 10º do Decreto¹⁰⁹ que regulamenta o FOT prevê que a prorrogação dos benefícios fiscais não poderá ultrapassar as datas-limites previstas na cláusula décima do Convênio ICMS nº 190/2017, cuja redação clausular pode ser conferida abaixo:

Cláusula décima As unidades federadas que editaram os atos e que atenderam as exigências previstas na cláusula segunda ficam autorizadas a conceder ou prorrogar os benefícios fiscais, nos termos dos atos vigentes na data da publicação da ratificação nacional deste convênio, desde que o correspondente prazo de fruição não ultrapasse:

- I - 31 de dezembro de 2032, quanto àqueles destinados ao fomento das atividades agropecuária e industrial, inclusive agroindustrial, e ao investimento em infraestrutura rodoviária, aquaviária, ferroviária, portuária, aeroportuária e de transporte urbano, bem como quanto àqueles destinados a templos de qualquer culto e a entidades beneficentes de assistência social;
- II - 31 de dezembro de 2032, quanto àqueles destinados à manutenção ou ao incremento das atividades portuária e aeroportuária vinculadas ao comércio internacional, incluída a operação subsequente à da importação, praticada pelo contribuinte importador;
- III - 31 de dezembro de 2032, quanto àqueles destinados à manutenção ou ao incremento das atividades comerciais, desde que o beneficiário seja o real remetente da mercadoria;
- IV - 31 de dezembro de 2032, quanto àqueles destinados às operações e prestações interestaduais com produtos agropecuários e extrativos vegetais in natura;
- V - 31 de dezembro de 2018, quanto aos demais.

Portanto, de acordo com a cláusula décima do referido convênio, a prorrogação dos benefícios, nos casos especificados, no máximo, não poderá ultrapassar a data 31 de dezembro de 2032. Ocorre que, o FOT, como sucessor do FEEF, está em vigência desde 2016, e em sua nova redação legal possui a previsão de vigência enquanto durar o Regime de recuperação fiscal, nos termos do art. 10, I, da Lei nº 8.645/2019.¹¹⁰

Paralelamente, foi estabelecido que o prazo de vigência do regime de recuperação fiscal será de até nove exercícios financeiros, conforme determinação do art. 2º, §6º, da Lei Complementar nº 159/2017.¹¹¹ Nesse sentido, considerando que o regime de recuperação fiscal do Rio de Janeiro possui a previsão de se encerrar, apenas, em 2031, caso o Estado do Rio de

¹⁰⁹ § 2º A prorrogação de que trata este artigo não poderá ultrapassar as datas-limite previstas na cláusula décima do Convênio ICMS nº 190/17, de 04 de dezembro de 2017, nos casos de benefícios fiscais instituídos ou reinstituídos com base no referido convênio.

¹¹⁰ Art. 10. Esta lei entra em vigor:

I - a partir de 01 de janeiro de 2020 e produzirá efeitos enquanto estiver vigente o Regime de Recuperação Fiscal - RRF;

¹¹¹ § 6º O prazo de vigência do Regime de Recuperação Fiscal será de até 9 (nove) exercícios financeiros, observadas as hipóteses de encerramento do art. 12 e de extinção do art. 13, ambos desta Lei.

Janeiro cumpra com a promessa de prorrogação dos benefícios fiscais prevista no decreto do FOT, estariam sendo ampliados benefícios fiscais por mais de uma década, extrapolando qualquer autorização de convênio do CONFAZ.

Isso porque, na hipótese do contribuinte que permaneceu realizando o depósito ao FEEF desde sua instituição, em 2016, até o encerramento da vigência do FOT, em 2031, com vistas à manutenção do benefício fiscal concedido, o pagamento da exação teria sido efetuado por 15 (quinze) anos ininterruptos.

Torna-se evidente, portanto, que o Estado do Rio de Janeiro seria obrigado a estender as referidas benesses por um período expressivamente superior à limitação contida na cláusula décima do Convênio ICMS 190/2017, violando, assim, a disposição do art. 155, § 2º, inc. XII, “g”, da Constituição Federal.

Nesse sentido, em virtude da obrigação dos depósitos ao FOT perdurarem por 15 (quinze) anos – até o ano de 2031 – é inegável que até o fim do ano de 2032, os contribuintes não estarão nem perto de serem ressarcidos dos valores depositados ao longo de todos esses anos nos fundos, por meio da prorrogação dos respectivos benefícios fiscais.

Diante disso, foi proferido voto pelo Ministro André Mendonça reconhecendo a inconstitucionalidade do FEEF e do FOT por violação ao art. 155, §2º, inciso XII, “g”, da Constituição Federal. Confira-se trecho da ementa:

(...) 3. Há vícios de inconstitucionalidade formal nas leis instituidoras do Fundo Estadual de Equilíbrio Fiscal - FEEF e do Fundo Orçamentário Temporário - FOT e respectivos decretos regulamentadores, justamente porque esses diplomas concederam e prorrogaram indevidamente benefícios fiscais de ICMS, potencialmente por mais de uma década, sem observância do rito disposto no art. 155, § 2º, inc. XII, al. “g”, da Constituição da República. 4. No caso dos autos, demonstra-se inconstitucional o expediente de fazer referência, no plano legal, ao redirecionamento de todos os recursos do FEEF para o FOT e à convalidação dos atos praticados na vigência do FEEF e do próprio fundo, ao passo que, no plano infralegal, tudo se mantém como no regime anterior, inclusive com explícita remissão a ele, havendo até mesmo previsão normativa de decisão da Fazenda Estadual em favor do deferimento da prorrogação publicada em Diário Oficial. (...) ¹¹²

¹¹² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Voto do Ministro André Mendonça na ADI nº 5.635 em 17.03.2023. Voto ainda não consolidado em acórdão. Relator: Ministro Luís Roberto Barroso.

Portanto, sob este vértice, pode-se entender que seriam eivadas de inconstitucionalidade as leis que instituíram o FEEF e o FOT, por possuírem previsão legal que prorroga indevidamente benefícios fiscais, extrapolando, assim a competência do CONFAZ e violando, por consequência, o art. 155, § 2º, inc. XII, “g”, da Constituição Federal. .

CONCLUSÃO

O presente trabalho buscou analisar a constitucionalidade do Fundo Estadual de Equilíbrio Fiscal (FEEF) e do Fundo Orçamentário Temporário (FOT) à luz do subprincípio da superlegalidade, que determina a submissão de todas as normas de Direito Tributário e Direito Financeiro à Constituição Federal, tornando-se passível de controle jurisdicional.

Além disso, em virtude da submissão das normas de Direito Financeiro ao controle constitucional, procedeu-se à análise da constitucionalidade da obrigação do depósito de parcela do ICMS desonerado de benefícios fiscais aos referidos fundos, considerando os princípios da não vinculação das receitas de impostos e da unidade de tesouraria.

Com base no voto do Ministro Luis Roberto Barroso no julgamento da ADI nº 5.635, foi realizada uma breve análise sobre a possível classificação do FEEF e do FOT como fundos especiais ou fundos atípicos. Esta avaliação considerou tanto a legislação pertinente quanto a limitada doutrina existente sobre fundos atípicos, que são vistos como exceções ao princípio da unidade de tesouraria.

Ademais, analisou-se a constitucionalidade dos fundos considerando a previsão de prorrogação dos benefícios fiscais que foram temporariamente suprimidos, visando ressarcir os contribuintes que efetuaram depósitos nos fundos até o final de sua vigência. Conquanto se reconheça a nobre intenção do legislador de tentar prever uma forma de recompensar o contribuinte que suportou o ônus do pagamento dessa exação por tantos anos, é tecnicamente indispensável observar, rigorosamente, os preceitos constitucionais ao conceder ou ampliar o período de fruição benefícios fiscais, sob risco de violação ao art. 155, § 2º, inc. XII, “g”, da Constituição Federal.

Sendo assim, diante de todo exposto, conclui-se pela inconstitucionalidade das Leis nº 7.428/2016 e 8.645/2019, que instituíram o FEEF e do FOT, diante da violação aos princípios da não afetação de receitas de impostos e da unidade de tesouraria, previstos nos arts. 167, inciso IV e 164, §3º, da Constituição Federal, respectivamente.

Considerando as características particulares do imposto, dentre todas as espécies tributárias previstas no ordenamento jurídico brasileiro, verificou-se a relação da natureza desse

tipo de tributo com o princípio da unidade de tesouraria. Nesse sentido, a previsão de que valores relacionados aos impostos seriam destinados ao equilíbrio fiscal do Estado do Rio de Janeiro, contraria a própria natureza do imposto como espécie no sistema tributário nacional, tendo em vista que seus recursos devem ser destinados ao custeio das atividades gerais do Estado.

Por fim, sob o prisma da extensão imprópria de benefícios fiscais relacionados ao ICMS, conclui-se pela inconstitucionalidade das legislações que estabeleceram o FEEF e o FOT, pelo fato de que tais normas excederam a competência exclusiva do CONFAZ, designado como órgão competente para deliberar sobre a concessão ou revogação de incentivos fiscais associados ao ICMS no âmbito nacional.

Por derradeiro, durante a pesquisa e a elaboração do presente trabalho, o julgamento da ADI nº 5.635/RJ ainda estava pendente, tendo sido proferidos, apenas, os votos dos Ministros Luis Roberto Barroso e André Mendonça. Ocorre que, na penúltima semana do mês de outubro do corrente ano, o STF deliberou sobre o assunto, decidindo pela constitucionalidade das leis que instituíram tanto o FEEF quanto o FOT.

Na ocasião, o Tribunal, por maioria, julgou parcialmente procedente o pedido formulado na ADI nº 5.635 para conferir interpretação conforme a Constituição ao art. 2º da Lei nº 7.428/2016 e ao art. 2º da Lei nº 8.645/2019 de modo a (i) afastar qualquer interpretação que vincule as receitas destinadas ao FEEF/FOT a um programa governamental específico; e (ii) garantir a não cumulatividade do ICMS referente ao depósito instituído, sem prejuízo da vedação ao aproveitamento indevido dos créditos, salientando que se aplicam aos depósitos em questão as regras próprias do ICMS, nos termos do extrato da ata de julgamento disponibilizada no site do STF.

Ao final, foi fixada a seguinte tese de julgamento: "São constitucionais as Leis nºs 7.428/2016 e 8.645/2019, ambas do Estado do Rio de Janeiro, que instituíram o Fundo Estadual de Equilíbrio Fiscal - FEEF e, posteriormente, o Fundo Orçamentário Temporário - FOT, fundos atípicos cujas receitas não estão vinculadas a um programa governamental específico e detalhado".

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDER, Frank S. Financing affordable housing in Georgia: the possibility of a dedicated revenue source. *Georgia State University Law Review*. v. 13. 1997, p. 382.

BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário Brasileiro*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e aplicação da constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. RE 1.244.992 AgR, Relator(a): Min. ALEXANDRE DE MORAES, Primeira Turma, julgado em: 06/03/2020, Publicado em: 02/04/2020.

BRASIL. Conselho Nacional de Política Fazendária. Convênio ICMS 42 de 03 de maio de 2016. Disponível em:
https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2016/CV042_16

BRASIL. Conselho Nacional de Política Fazendária. Convênio ICMS nº 190, de 15 de dezembro de 2017. Dispõe, nos termos autorizados na Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017, sobre a remissão de créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, bem como sobre as correspondentes reinstituições. Disponível em:
https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV190_17

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em:
https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm

BRASIL. Lei Complementar nº 159, de maio de 2017. Institui o Regime de Recuperação Fiscal dos Estados e do Distrito Federal e altera as Leis Complementares no 101, de 4 de maio de 2000, e no 156, de 28 de dezembro de 2016. Disponível em:
https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp159.htm

BRASIL. Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017. Dispõe sobre convênio que permite aos Estados e ao Distrito Federal deliberar sobre a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal e a reinstituição das respectivas isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais; e altera a Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp160.htm

BRASIL. Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp24.htm

BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 6275, Rel. Min. Alexandre de Moraes, Tribunal Pleno, DJE de 18.08.2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 659, Rel. Min. Celso de Mello, Tribunal Pleno, DJe de 16.10.2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI nº 1.374, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Plenário, julgado em 17/10/2018, PUBLICADO EM 15/03/2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI nº 4.102 AgR, Relator(a): Min. CARMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em: 30/10/2014, Publicado em: 10/02/2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Informações prestadas pelo Governador do Estado do Rio de Janeiro em 23.02.2017, em “peça 14” nos autos da ADI nº 5.635/RJ. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=626380727&prcID=5114305#> . Acesso em 22.03.2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Decisão Monocrática em “Peça 36” nos autos da ADI nº 5.635/RJ, p. 2. Relator: Min. Luís Roberto Barroso. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12844085&prcID=5114305#> . Acesso em 22.03.2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Informações prestada pela SEFAZ-RJ em “Peça 94”, nos autos da ADI nº 5.635/RJ. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=757609279&prcID=5114305#> . Acesso em 22.03.2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Manifestação da Procuradoria Geral da República (PGR) em “Peça 51” nos autos da ADI nº 5.635/RJ. Relator: Min. Luís Roberto Barroso. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=749621055&prcID=5114305#> . Acesso em 22.03.2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Voto do Ministro Luís Roberto Barroso na ADI nº 5.635 em 13.05.2022. Voto ainda não consolidado em acórdão. Relator: Min. Luís Roberto Barroso. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5114305> . Acesso em: 05.06.2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Voto do Ministro André Mendonça na ADI nº 5.635 em 17.03.2023. Voto ainda não consolidado em acórdão. Relator: Min. Luís Roberto Barroso. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5114305> . Acesso em: 12.08.2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AgR ARE: 665291 RS - RIO GRANDE DO SUL, Relator: Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, DJE de 29.02.2016.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Direito constitucional e teoria da constituição. 7. ed. Coimbra (Portugal): Livraria Almedina, 2003.

CARNEIRO, Cláudio. Curso de Direito Tributário e Financeiro. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

CARVALHO, André Castro. Vinculação de Receitas Públicas. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

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

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

HARADA, Kiyoshi. Direito Financeiro e Tributário. 29. ed. São Paulo: Atlas, 2020.

Kelsen, Hans. Teoria Pura do Direito. Tradução João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

LEITE, Harrison. Manual de Direito Financeiro. 9. ed. Salvador: JusPODIVM, 2020.

MUZELLEC, Raymond. Notions essentielles de finances publiques: concours administratifs catégorie A, C.P.A.G.-I.R.A. Paris: Sirey, p. 228, 1976.

OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. ICMS no Estado do Rio de Janeiro: teoria e prática. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2021.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. Curso de direito financeiro. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

REIS, Heraldo da Costa; JÚNIOR, José Teixeira Machado. A Lei 4.320 comentada e a Lei de Responsabilidade Fiscal. 33. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

RIO DE JANEIRO. Constituição Estadual do Estado do Rio de Janeiro. Disponível em: <http://alerjln1.alerj.rj.gov.br/constest.nsf/PageConsEst?OpenPage>

RIO DE JANEIRO. Decreto nº 45.810/2016. Disponível em: https://legislacao.fazenda.rj.gov.br/wcc/?web_id=WCC319517

RIO DE JANEIRO. Decreto nº 47.057/2020. Disponível em: https://legislacao.fazenda.rj.gov.br/wcc/?web_id=WCC42000008131

RIO DE JANEIRO. Lei Estadual nº 7.428/2016. Disponível em: <http://alerjln1.alerj.rj.gov.br/CONTLEI.NSF/e9589b9aabd9cac8032564fe0065abb4/34e6ad20131389098325803b00633bab?OpenDocument>

RIO DE JANEIRO. Lei Estadual nº 7.483/2016. Disponível em: <http://alerjln1.alerj.rj.gov.br/CONTLEI.NSF/f25edae7e64db53b032564fe005262ef/03bdbcf052a0664283258066005ab930?OpenDocument>

RIO DE JANEIRO. Lei nº 8.645/2019. Disponível em: <http://alerjln1.alerj.rj.gov.br/contlei.nsf/c8aa0900025feef6032564ec0060dfff/5536b8ab9d43675d032584cc0063da30?OpenDocument>

SANCHES, Osvaldo Maldonado. Fundos federais: origens, evolução e situação atual na administração federal. Revista de Informação Legislativa, Brasília, a. 39, n. 154, abr./jun. 2002. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/orcamento-da-uniao/estudos/artigos/antes-de-2005/Artigo130.pdf> . Acesso em: 07.05.2023.

SATRIANO, Nicolas. “Atraso de pagamento do Governo do RJ deixa servidores com nome 'sujo'”. Disponível em: <https://g1.globo.com/rio-de-janeiro/noticia/2016/06/atraso-de-pagamento-do-governo-do-rj-deixa-servidores-com-nome-sujo.html>>. Acessado em 17.08.2023.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 12. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2023.

SCHOUERI, Luís Eduardo; FERREIRA, Diogo Olm; LUZ, Victor Lyra Guimarães. Legalidade tributária e o Supremo Tribunal Federal: uma análise sob a ótica do RE n. 1.043.313 e da ADI n. 5.277. São Paulo: IBDT, 2021.

SILVA, Mauro Santos. Vinculações de receitas não financeiras da União. In: VIII Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública. Panamá: [s.n.], 28-31, oct. 2003. Disponível em: <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/CLAD/clad0047828.pdf>. Acesso em 19.08.2023.

TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 17. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010.

XAVIER, Alberto. Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO**

Centro de Ciências Jurídicas e Econômicas

Faculdade Nacional de Direito

Coordenação de Monografia

ATA DE APRESENTAÇÃO DE TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO**DATA DA APRESENTAÇÃO:** 27/11/2023Na data supramencionada, a **BANCA EXAMINADORA** integrada pelos (as) professores (as)1. Vanessa Huckleberry Portella Siqueira2. Bruno Maurício Macedo Curi

3. _____

4. _____

Reuniu-se para examinar o TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO - TCC do discente:**NOME COMPLETO DO ALUNO:**Matheus José de Souza Alves Pimenta**DRE: 118177553** _____**TÍTULO DA MONOGRAFIA:** Análise da constitucionalidade do Fundo Estadual de Equilíbrio Fiscal (FEEF) e do Fundo Orçamentário Temporário (FOT).

APÓS A EXPOSIÇÃO DO TRABALHO DE MONOGRAFIA PELO (A) DISCENTE, ARGUIÇÃO DOS MEMBROS DA BANCA E DELIBERAÇÃO SIGILOSA, FORAM ATRIBUÍDAS AO DISCENTE AS SEGUINTE NOTAS POR EXAMINADOR (A):

	Respeito à Forma (Até 2,0)	Apresentação Oral (Até 2,0)	Conteúdo (Até 5,0)	Atualidade e Relevância (Até 1,0)	TOTAL
Prof. Orientador(a)	2,0	2,0	5,0	1,0	10
Prof. Membro 01	2,0	2,0	5,0	1,0	10
Prof. Membro 02					
Prof. Membro 03					
MÉDIA FINAL					10

OBS: Professor Orientador tem prerrogativa de referendar as notas dos membros da BANCA EXAMINADORA assinando por todos.

Assinatura do PROF. ORIENTADOR (A): _____ NOTA: _____

Assinatura PROF. MEMBRO 01: _____ NOTA: _____

Assinatura PROF. MEMBRO 02: _____ NOTA: _____

Assinatura PROF. MEMBRO 03: _____ NOTA: _____

MÉDIA FINAL (Disciplina MONOGRAFIA JURÍDICA III): 10

Rua Moncorvo Filho, 8 - Centro, Rio de Janeiro - RJ, CEP 20211-340

Telefone: 21 3938-1009 E-mail: monografia@direito.ufrj.brwww.fnd.ufrj.br