Voto em Separado ao parecer apresentado pelo Vereador-Relator Léo Prates ao Projeto de Lei n. 160/2013, de inciativa do Prefeito Municipal, no âmbito da Comissão de Constituição e Justiça da Câmara Municipal de Salvador.

Sistema Constitucional Brasileiro. Rígida discriminação das competências tributárias e Segurança Jurídica. Princípios Constitucionais Tributários que Limitam o Poder/Competência do Estado de Tributar. Pelo reconhecimento da inconstitucionalidade da proposição apresentada pelo Executivo Municipal.

1. **Relatório.**

Trata-se de projeto de lei enviado à Câmara de Vereadores do Município de Salvador pelo chefe do Poder Executivo, o Sr. Prefeito Antônio Carlos de Peixoto Magalhães Neto, em razão de sua inciativa privativa.

Consoante informado pelo Prefeito Municipal, mediante Mensagem n.° 01/2013, enviada à Presidência da Câmara de Vereadores, o citado projeto, dividido em 20 (vinte) capítulos, tem por premissa "*não criar novos tributos, não ampliar as alíquotas existentes, reduzir a carga*

tributária e desburocratizar, o presente Projeto de Lei visa criar as condições para a modernização e o aperfeiçoamento da Administração Tributária favorecendo o incremento das receitas tributárias e não tributárias e a ampliação da capacidade de investimento do Município".

Não obstante as informações supramencionadas, a proposição ora em debate vem enfrentando diversas críticas das entidades de classe diretamente afetadas e da sociedade civil organizada. Com efeito, o mencionado projeto será doravante analisado de forma pontual, com escopo de perquirir sua consonância com as regras e princípios que exsurgem do sistema jurídico pátrio, em especial as disposições que limitam o poder/dever do Estado de tributar.

Sendo designado relator do projeto, o vereador Léo Prates, concluiu pela *"aprovação do projeto de lei do Executivo n.160 de 2013 de autoria do Excelentíssimo Senhor Prefeito Antônio Carlos Peixoto de Magalhães, ressalvadas as seguintes emendas: (...)"*

Destaque-se que o curto período regimentalmente permitido para a elaboração do presente voto em separado, de apenas 72 (setenta e duas) horas, impossibilitou uma análise mais apurada da proposição, razão pela qual estão sendo apontados no presente documento, tão somente as distorções de natureza constitucional mais expressivas.

Tecidas tais considerações, passa-se à subsunção do projeto de lei - objeto desta breve análise- ao sistema jurídico pátrio.

É o relatório.

2. Contextualização do projeto. Breves notas acerca das finanças do Município de Salvador.

A situação que o Executivo pretende solucionar com a apresentação do projeto de lei de reforma tributária ora em exame, qual seja, a realidade das finanças públicas do município de Salvador, apresenta quadro de enorme gravidade, que se reflete nos recentes relatórios das contas anuais do ex-gestor João Henrique de Barradas Carneiro.

As contas de 2005, de 2007 e de 2008 foram aprovadas com ressalvas, e as de 2006 além das ressalvas, com multa de R$3.000,00. Já as contas de 2009 foram rejeitadas, com multa de R$5.000,00, e as contas de 2010 foram recentemente também rejeitadas com aplicação de multa de R$33.823,00.

O relatório detalhado apresentado pelo Tribunal de Contas dos Municípios, e recentemente analisado e ratificado por esta Casa Legislativa, destaca que o primeiro aspecto que impressiona é a baixa capacidade de geração de receita da gestão municipal. A administração financeira do município de Salvador arrecadou, no exercício de 2010, o total de R$3 bilhões, que corresponde a 80% da previsão de receita verificada na Lei Orçamentária Anual. Dessa forma, a frustração de arrecadação foi da ordem de R$711 milhões, que equivale a quase 20% da receita prevista.

A maior fonte de recursos do município foram as Transferências Correntes e Transferências de Capital que atingiram quase dois terços das receitas. A Receita Tributária, que corresponde à arrecadação de impostos, correspondeu a apenas 30% do total do orçamento. Isso demonstra a enorme dependência financeira que nossa capital apresenta em relação às transferências de recursos federais e estaduais.

A Dívida Ativa Tributária, que representa os débitos de empresas e cidadãos para com a prefeitura, encerrou o exercício de 2010 com o elevadíssimo saldo de R$8,5 bilhões, quase 2,5 vezes o valor total do orçamento municipal anual.

Em 2010, houve cobrança dessa receita no irrisório montante de R$39 milhões, correspondendo a apenas 0,62% do estoque inicial, valor menor inclusive que o arrecadado no exercício anterior (2009) da ordem de 1,17%. Sob a gestão do ex-prefeito João Henrique, a Dívida Tributária de Salvador cresceu entre 2009 e 2010 mais de R$2 bilhões.

No exercício de 2010, o balanço patrimonial do município apresentou saldo negativo de R$865 milhões. Com relação à disponibilidade de caixa para o pagamento de despesas, verificou-se que em 31/12/2010 o município não possuía reserva financeira para honrar os compromissos registrados no seu passivo, pois a disponibilidade alcançou apenas o montante de R$48 milhões. O resultado negativo líquido de -R$816 milhões foi um injustificável e expressivo rombo nas finanças de Salvador.

Vale destacar que esta situação vem se deteriorando, uma vez que ao final do exercício de 2009 o saldo negativo era de -R$419 milhões, o que demonstra que o montante praticamente dobrou em 2010.

No Balanço Patrimonial de 2010, o Município de Salvador registrou dívida fundada total no montante de R$2,3 bilhões. Verifica-se que entre o exercício de 2009 e 2010 a dívida fundada cresceu R$472 milhões. Apurando-se a variação da dívida fundada dos últimos cinco anos, constata-se a elevação de 77% nesse período, ou seja, o passivo saiu de R$1,3 bilhão, em 2005, para R$2,3 bilhões, em 2010.

É esta a realidade atual do município, que necessita de fato de um novo modelo de gestão, inclusive com reformas legislativas para equacioná-lo. Entretanto, as alterações a serem propostas no ordenamento jurídico municipal deverão necessariamente obedecer às regras de competência estabelecidas na Constituição da República, bem como possibilitar ao cidadão-contribuinte os direitos e garantias que lhes são historicamente assegurados.

Afinal, a aprovação de uma reforma tributária inconstitucional apenas aumentaria a insegurança jurídica e a demanda do Judiciário, que certamente seria provocado a garantir o primado da legalidade e da Constituição, razão pela qual é dever desta Comissão de Constituição e Justiça, à luz dos graves fatos acima narrados, aprovar somente as proposições estritamente adequadas à ordem constitucional vigente. É sob esta perspectiva que passamos a analisar o projeto.

3. Análise constitucional do tema.

3.1. DA INADEQUAÇÃO DA FORMA DA PROPOSIÇÃO APRESENTADA. DIVERSOS TEMAS RELEVANTES SIMULTANEAMENTE TRATADOS SEM A NECESSÁRIA CONEXÃO. ALTERAÇÃO DE NORMAS MUNICIPAIS NAS MAIS DIVERSAS SEARAS, COMO MATÉRIA TRIBUTÁRIA, REFORMA ADMINISTRATIVA, DOAÇÃO DE BENS PÚBLICOS E LICITAÇÃO. VIOLAÇÃO FRONTAL AO DISPOSTO NO ART.7° DA LEI COMPLEMENTAR N.95/98.

Incialmente, cumpre considerar o que determina a Lei Complementar n.95/98, que dispõe sobre a elaboração, a redação, a alteração, e a consolidação das leis, na forma determinada pelo paragrafo único do art. 59 da Constituição Federal:

> *Art. 7º O primeiro artigo do texto indicará o objeto da lei e o respectivo âmbito de aplicação, observados os seguintes princípios:*
> ***I - excetuadas as codificações, cada lei tratará de um único objeto;***
> ***II - a lei não conterá matéria estranha a seu objeto ou a este não vinculada por afinidade, pertinência ou conexão;***
> (grifou-se)

De igual sorte, dispõe o Decreto Federal n. 1.937, de 21 de junho de 1996:

> ***Art.*** *9º* ***Os projetos de atos normativos não poderão conter matéria estranha ao seu objeto*** *ou a ele não vinculado por afinidade, pertinência ou conexão, enunciado na respectiva ementa.*
> (grifou-se)

No presente caso, o projeto de lei encaminhado pelo Executivo altera dispositivos do Código Tributário e de Rendas do Município, do Código Municipal de Saúde, do Plano de Cargos e Salários dos Servidores municipais, modifica dispositivo da Lei n. 7.719, que trata da participação do Município de Salvador no Programa Minha Casa, Minha Vida, inverte normas relativas a procedimentos licitatórios, uso e alienação de bens imóveis no município, institui programas, modifica normas de processo administrativo tributário com a criação e utilização do Domicílio Eletrônico Soteropolitano, autoriza o Executivo a alienar créditos de carbono, constitui Sociedade de Propósito Específico, cria Companhia de Desenvolvimento e Mobilização de Ativos de Salvador, dentre dezenas de outras inovações e modificações expressivas e de grande impacto econômico e social no ordenamento jurídico municipal.

Ora, é evidente que por força da expressa determinação legal acima transcrita, cada lei poderá tratar tão somente de um único objeto, possibilitando assim não só a facilitação do manuseio da legislação pelo interprete da norma, mas principalmente que qualquer cidadão tenha a clareza do tema que esteja sendo tratado, impedindo que determinada normatização traga em seu bojo inovação sub-

reptícia ou insidiosa, de forma a facilitar a sua aprovação nesta Casa Legislativa de temas potencialmente impopulares e/ou controversos.

E no presente caso, o autor da proposição, em sua mensagem, sequer especificou as alterações no detalhamento indispensável à devida análise pelos vereadores, apresentando um texto genérico e amplo, que não enfrenta as questões mais relevantes e nem tampouco permite que os edis localizem com facilidade o impacto e a repercussão das expressivas modificações propostas, situação agravada pelo pedido de urgência do Prefeito para tramitação do projeto de lei.

3.2. DA AUTORIZAÇÃO PARA CRIAÇÃO DA SOCIEDADE DE PROPÓSITO ESPECÍFICO E DA COMPANHIA DE DESENVOLVIMENTO E MOBILIZAÇÃO DE ATIVOS DE SALVADOR-CDEMS. IMPOSSIBILIDADE DE DELEGAÇÃO DE ATIVIDADES TÍPICAS DO ESTADO COMO ARRECADAÇÃO E COBRANÇA DA DÍVIDA ATIVA. AUSÊNCIA DE LEI ESPECÍFICA PARA AUTORIZAÇÃO DE CRIAÇÃO DE SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA, COM CONSEQUENTE VIOLAÇÃO AO DISPOSTO NO INCISO XIX DO ART. 37 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.

O projeto de lei ora analisado prevê a autorização para a criação de uma sociedade de propósito específico, nos seguintes termos:

> *Art.53. Fica o Poder Executivo autorizado a constituir sociedade de propósito específico, sob a forma de sociedade por ações com a maioria absoluta do capital votante detida pelo*

Município, vinculada à Secretaria Municipal da Fazenda, tendo por objeto social a estruturação e implementação de operações que envolvam a emissão e distribuição de valores mobiliários ou outra forma de obtenção de recursos junto ao mercado de capitais, lastreadas nos direitos creditórios a que se refere o art. 47 desta Lei.

O Art. 47 mencionado e seu § 1° acrescentam que "*fica o Poder Executivo autorizado a* ***ceder, a título oneroso,*** *à sociedade de propósito específico a que se refere o art. 53 desta Lei ou a fundo de investimento em direitos creditórios, constituído de acordo com as normas da Comissão de Valores Mobiliários, os* ***direitos creditórios originários de créditos tributários e não tributários,*** *exclusivamente aqueles objeto de parcelamentos administrativos ou judiciais, relativos aos impostos, às taxas de qualquer espécie e origem, às multas administrativas de natureza não tributária, às multas contratuais, aos ressarcimentos e às restituições e indenizações. § 1°- A cessão compreende apenas o direito autônomo* ***ao recebimento do crédito e somente poderá recair sobre o produto de créditos tributários cujos fatos geradores já tenham ocorrido e de créditos não tributários vencidos,*** *efetivamente constituídos e inscritos na Dívida Ativa do Município ou reconhecidos pelo contribuinte ou devedor mediante a formalização de parcelamento."* Fica evidente portanto que o objeto da nova sociedade a ser criada é apenas o de cobrar parte da dívida tributária do município.

Ou seja, pretende o prefeito **criar uma empresa de direito privado**, sob a forma de sociedade de propósito específico, **para cobrar créditos tributários e não tributários**, o que é atribuição legal e responsabilidade institucional da Secretaria da Fazenda Municipal. Em decorrência desta prerrogativa a citada Secretaria possui poderes legais coercitivos para o pleno cumprimento de seu múnus constitucional.

Por outro lado, até 49% do capital social desta nova entidade a ser criada poderá ser aberto, por ações, acessível a investidores privados do mercado de capitais. Com essa característica, a entidade terá como objetivo a cobertura de seus custos operacionais e de manutenção, mas terá também a intenção fundamental da busca de lucro, visando remunerar seus acionistas.

Obviamente, durante a atuação da nova empresa, esses custos e lucros serão exigidos da municipalidade, ou os acrescentando aos valores cobrados aos contribuintes, ou os deduzindo daquelas parcelas que serão repassados à Prefeitura. Em qualquer dos casos, tudo indica que poderá haver aumento da tributação, com necessário prejuízo para os munícipes.

Ainda mais impressionante é a previsão do art.55 que dispõe: *"Para atender às despesas decorrentes da execução deste Capítulo, fica o Poder Executivo autorizado a abrir crédito especial, até o limite de R$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais), destinados à integralização do capital*

social da sociedade por ações mencionada no art. 53 desta Lei."

Já o Capítulo IX do projeto em questão estabelece a criação da Companhia de Desenvolvimento e Mobilização de Ativos de Salvador – CDEMS. Neste sentido, dispõe:

> *Art. 57. Fica o Poder Executivo autorizado a constituir a Companhia de Desenvolvimento e Mobilização de Ativos de Salvador - CDEMS, sociedade de economia mista, vinculada à Secretaria Municipal da Fazenda, com sede e foro na Cidade do Salvador, com prazo de duração indeterminado.*
>
> *Art. 58. A CDEMS tem como objeto social auxiliar o Poder Executivo na promoção do desenvolvimento econômico e social da Cidade do Salvador, na otimização do fluxo de recursos financeiros para o financiamento de projetos prioritários, bem como na* ***administração do pagamento de dívidas do Município****.*
> *(grifou-**se**)*

Entre as finalidades dessa nova empresa mista, chama a atenção "a administração do pagamento de dívidas do Município." As demais finalidades parecem que já são competências originárias das Secretarias de Planejamento e de Desenvolvimento.

Em suma, o Projeto de Lei cria duas excêntricas **empresas municipais, sendo uma para cobrar dívidas e outra para pagar dívidas.** Ambas atividades são competência indelegável da Secretaria Municipal da Fazenda.

A atribuição essencial da Secretaria de Fazenda é exatamente cobrar dívidas e efetuar pagamentos. Transferidas essas atribuições às novas empresas, de direito privado, a serem criadas pelo prefeito, o que restará de competência para o Secretário Municipal da Fazenda?

Estranhamente, a proposição ainda determina no seu art. 62, que *"Fica o Executivo autorizado a abrir crédito especial até o limite de R$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais), destinado à cobertura das despesas necessárias à constituição e instalação da CDEMS, inclusive para subscrição inicial em dinheiro."*

Ou seja, serão destinados R$10 milhões do já combalido orçamento municipal para criar empresas, para executar atribuições indelegáveis que atualmente são pertencentes à Secretaria Municipal da Fazenda.

Além do mais, sendo autorizada a criação de uma empresa de economia mista, no caso, a CDEMS, necessária de faz a aprovação de uma lei específica, conforme determina o comando da Constituição da República:

> *Art.37(...)*
> *XIX – somente por lei específica poderá ser criada autarquia e autorizada a instituição de*

> *empresa pública, de sociedade de economia mista e de fundação, cabendo à lei complementar, neste último caso, definir as áreas de sua atuação; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)*

A exigência de lei específica ocorre exatamente para garantir ao parlamento e à sociedade que possam acompanhar de forma detalhada a instituição de empresas desta natureza, o que não ocorre no presente caso, uma vez que a autorização para criação está sendo concedida no bojo de dezenas de matérias distintas e sem qualquer conexão entre si, o que evidencia mais um grave vício de inconstitucionalidade.

3.3. DA IMPOSSIBILIDADE DO MUNICÍPIO ESTABELECER REGRAS GERAIS SOBRE LICITAÇÕES E CONTRATOS ADMINISTRATIVOS EM DESACORDO COM O QUE DETERMINA A LEI FEDERAL N. 8.666/93, UMA VEZ QUE SE TRATA DE TEMA DE COMPETÊNCIA PRIVATIVA DA UNIÃO PARA LEGISLAR, NOS TERMOS DO ART.22, XXVII DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.

A licitação é o procedimento administrativo mediante o qual a Administração Pública seleciona a proposta mais vantajosa para o contrato de seu interesse, já lecionava o Hely Lopes Meireles (Dir. Administrativo Brasileiro, 27ª edição, p. 260). Como procedimento, desenvolve-se através de uma sucessão ordenada de atos vinculantes para a Administração e para os licitantes, o que propicia igual oportunidade a todos os interessados e atua como fator de eficiência e moralidade nos negócios administrativos.

Assim, na nossa sistemática, a licitação é a regra constitucional para a contratação de obras, serviços, compras e alienações.

Acerca da competência para legislar sobre licitações, dispõe a Constituição da República:

> *Art. 22. Compete privativamente à União legislar sobre:*
> *XXVII - normas gerais de licitação e contratação, em todas as modalidades, para as administrações públicas diretas, autárquicas e fundacionais da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, obedecido o disposto no art. 37, XXI, e para as empresas públicas e sociedades de economia mista, nos termos do art. 173, § 1°, III;*

Assim, não poderia jamais a legislação municipal estabelecer normas gerais sobre licitação e contratos administrativos, em contrariedade com a legislação federal, uma vez que trata-se de competência privativa da União legislar acerca do tema, conforme a expressa previsão do dispositivo constitucional acima transcrito.

Portanto, inconstitucional é a previsão do art. 63 do projeto de lei em debate, ao dispor que "*As licitações realizadas pelos órgãos e entidades municipais deverão ser processadas e julgadas observadas as seguintes etapas*

consecutivas: (...)VI - abertura dos envelopes e apreciação da documentação relativa à habilitação dos licitantes cujas propostas tenham sido classificadas até os 3 (três) primeiros lugares; VII - deliberação da Comissão de Licitação sobre a habilitação dos 3 (três) primeiros classificados". Convém levantar a estranheza dessa limitação de classificação cria nova regra não prevista na legislação federal específica acerca do tema.

Já no § 2° do mesmo Art. 63, é fixado que "A autoridade competente poderá, por decisão fundamentada, determinar que o processamento da licitação obedeça a ordem prevista na legislação federal." Ora, não existe faculdade de obediência à legislação federal. Do jeito que se encontra redigido, fica implícito que, se a autoridade pode determinar a obediência, pode também optar pela desobediência à legislação federal, o que evidencia, mais uma vez, a inconstitucionalidade de todas as disposições da proposição em análise que versem sobre temas de competência privativa da União, a exemplo de regras de licitações e contratos administrativos.

3.4. **DO ART. 4°, § 1°, INCISOS I E III, E § 2. DA ILEGALIDADE DE CONDICIONAR O APROVEITAMENTO DOS CRÉDITOS AO ADIMPLEMENTO DE DÉBITOS AINDA NÃO EXIGÍVEIS.**

Em uma primeira análise, nota-se mais uma incongruência do projeto de lei ao sistema jurídico pátrio, o art. 4°, § 1°, seus incisos I e III, e o § 2 do mesmo artigo, senão vejamos:

Art. 4º O tomador de serviços que receber os créditos a que se refere o art. 3º poderá utilizá-los para:

§ 1º Na hipótese prevista no inciso I do caput deste artigo:

I - não será exigido nenhum vínculo legal do tomador do serviço com a inscrição imobiliária por ele indicada;

II - os créditos só poderão ser utilizados em imóvel sobre o qual não recaia débito em atraso;

§ 2º O depósito dos créditos a que se refere o inciso II do caput deste artigo somente poderá ser efetuado se o valor a ser creditado corresponder a, no mínimo, R$ 25,00 (vinte e cinco reais), desde que o beneficiário não tenha débitos, de natureza tributária ou não, com a Fazenda Municipal.

Os mencionados dispositivos condicionam o aproveitamento dos créditos - em relação a imóveis - quando inexistentes débitos sobre o respectivo número de inscrição. Bem assim condicionam o aproveitamento dos créditos - no que concerne aos beneficiários - à inexistência de débitos em seus respectivos nomes com a Fazenda Pública Municipal.

Assim, a omissão do supracitado dispositivo legal quanto à exigibilidade ou não do débito para fins de aproveitamento de crédito tem o condão de instalar inequívoca insegurança jurídica.

Para elucidar a questão, é imperioso conceituar o que se entende por obrigação tributária, crédito tributário e exigibilidade do crédito tributário, vez que o crédito tributário, por determinação legal, pode ter sua exigibilidade suspensa.

Identificamos que a relação jurídica obrigacional tributária compõe-se de dois momentos distintos. O primeiro referente ao seu nascimento, quando do surgimento da obrigação tributária pela ocorrência do respectivo fato gerador. O segundo consistente na constituição do crédito tributário pelo ato de lançamento, quando a obrigação tributária se torna certa quanto ao sujeito passivo e líquida quanto ao montante devido, surgindo, somente a partir de então, o direito subjetivo do sujeito ativo de exigir o cumprimento da obrigação.

Como se nota, o art. 139 do Código Tributário Nacional estabelece implicitamente que obrigação tributária e crédito tributário não se confundem. Como conceito jurídico-positivo, o crédito, no âmbito do CTN, diferentemente do âmbito civilista, não nasce concomitantemente com a obrigação.

Ele decorre, por força do art. 141 do mencionado diploma

1 Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido

normativo, do lançamento, entendido como o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Com efeito, não obstante com a ocorrência do fato gerador seja instaurada a relação tributária, consubstanciada na respectiva obrigação, sob o enfoque do Código Tributário Nacional somente com a constituição do crédito tributário a prestação, objeto da obrigação tributária, torna-se certa e exigível.

Essa é a inteligência do art. 3° do CTN, que dispõe acerca da necessidade de cobrança do tributo mediante atividade administrativa plenamente vinculada. Ou seja, infere-se do CTN a necessidade de procedimento administrativo de lançamento para apurar o suposto fato gerador e efetivar sua posterior cobrança.

Podemos, então, sentenciar que a essência do lançamento é conceder certeza e exigibilidade à obrigação tributária, antes incerta quanto ao sujeito passivo e ilíquida quanto ao montante devido.

O Decreto n.° 70.235/72, no tocante ao direito de defesa administrativa, exige, em seu art. 9°, a formalização do

---

o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível

crédito tributário mediante notificação de lançamento, instruída com todos os elementos de indispensáveis à prova de constituição do crédito. Por derradeiro e não menos importante, dispõe o mesmo diploma normativo, em seu art. 59, II, que são nulos os despachos e decisões administrativas proferidas com preterição do direito de defesa.

Ocorre que, mesmo após todo o procedimento narrado, a lei institui hipóteses que suspendem a exigibilidade do crédito tributário. Nesse sentido, o Código Tributário Nacional estipula expressamente hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, de modo que ocorrendo qualquer das hipóteses listadas, o sujeito passivo não poderá sofrer qualquer constrição ou medida restritiva de direitos. Cite-se:

> *Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:*
> *I – moratória;*
> *II – o depósito do seu montante integral;*
> *III – as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;*
> *IV – a concessão de medida liminar em mandado de segurança.*
> *V – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial;*
> *VI – o parcelamento.*

> *Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações assessórios dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela consequentes.*

Assim, do ponto de vista legal, somente é possível condicionar o aproveitamento de crédito à inexistência de débitos com a Fazenda Pública Municipal quando tais créditos não tiverem sua exigibilidade suspensa, de modo que o termo "débitos", utilizado no art. 4°, § 1°, seus incisos I e III, e o § 2 do projeto de lei em análise, não atende aos postulados legais, posto que resta, notadamente, insuficiente sua conceituação e respectiva abrangência.

Ademais, registre que o CTN confere ao sujeito passivo com o débito suspenso o mesmo tratamento ao que não detém qualquer débito com a Fazenda Pública:

> *Art. 205. A lei poderá exigir que a prova da quitação de determinado tributo, quando exigível, seja feita por certidão negativa, expedida à vista de requerimento do interessado, que contenha todas as informações necessárias à identificação de sua pessoa, domicílio fiscal e ramo de negócio ou atividade e indique o período a que se refere o pedido.*
> *Parágrafo único. A certidão negativa será sempre expedida nos termos em que*

> *tenha sido requerida e será fornecida dentro de 10 (dez) dias da data da entrada do requerimento na repartição.*
> *Art. 206.* ***Tem os mesmos efeitos previstos no artigo anterior a certidão de que conste a existência de créditos não vencidos, em curso de cobrança executiva em que tenha sido efetivada a penhora, ou cuja exigibilidade esteja suspensa.***
> (grifou-se)

Evidenciado, portanto, mais um vício insanável no projeto de lei ora em análise.

3.5 DO ART. 7°, I, II E PARÁGRAFO ÚNICO. OFENSA AOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DA PRESUNÇÃO DE INOCÊNCIA E DO DEVIDO PROCESSO LEGAL.

Por sua vez, o art. 7° do projeto de lei em análise dispõe:

> *Art. 7° À Secretaria Municipal da Fazenda compete fiscalizar os atos relativos à concessão e utilização dos créditos previstos no art. 3°, bem como à realização do sorteio de que trata o inciso I do art. 5°, com o objetivo de assegurar o cumprimento da legislação que disciplina a matéria e a proteção*

ao erário, podendo, dentre outras providências:

I – suspender a concessão e utilização dos créditos previstos no art. 3º, bem como a participação no sorteio de que trata o inciso I do art. 5º, quando houver indícios de ocorrência de irregularidades;

II – cancelar os benefícios referidos no inciso I deste artigo, se a ocorrência de irregularidades for confirmada em regular processo administrativo, conforme disciplina a ser estabelecida pela Secretaria Municipal da Fazenda.

Parágrafo único. Na hipótese de, ao final do processo administrativo, não se confirmar a ocorrência de irregularidades, serão restabelecidos os benefícios referidos no inciso I do caput deste artigo, salvo a participação no sorteio, que ficará prejudicada caso o certame já tenha encerrado.

Tais dispositivos legais permitem que o Poder Executivo Municipal suspenda a concessão, a utilização dos créditos e a participação no sorteio quando houver "*indícios*" de irregularidades, concedendo ao Poder Executivo Municipal a

faculdade de restabelecer os citados benefícios, após o encerramento do procedimento administrativo, que confirme a ausência de irregularidades.

O Art. 7°, incisos I e II, e parágrafo único, outrossim, apresentam disposições incompatíveis com princípios constitucionais, em especial o princípio da presunção de inocência e do devido processo legal, senão vejamos:

Resta clara e evidente a negação de eficácia e a flagrante inversão do que se entende por princípio da presunção de inocência, infringindo, assim, de forma oblíqua o princípio constitucional do devido processo legal.

Nota-se que o projeto de lei, ora analisado, autoriza a punição prévia de supostas irregularidades que ainda serão objeto de averiguação mediante procedimento administrativo próprio.

O Pacto de San José da Costa Rica, ratificado pelo Brasil, prescreve, em seu art. 8°, que "*Toda pessoa acusada de um delito tem direito a que se presuma sua inocência, enquanto não for legalmente comprovada sua culpa.(…)*".

No mesmo sentido, o artigo 11 da Declaração Universal dos Direitos Humanos, da Organização das Nações Unidas, aborda que "*Todo o homem acusado de um ato delituoso tem o direito de ser presumido inocente até que a sua culpabilidade tenha sido provada de acordo com a lei, em julgamento público no qual lhe tenham sido asseguradas todas as garantias necessárias a sua defesa*".

A Carta Constitucional, por sua vez, em seu art. 5º, LVII, dispõe que "*ninguém será considerado culpado até o trânsito em julgado de sentença penal condenatória*". Mais adiante, no que tange o princípio do devido processo legal, a Constituição promulgada em 1988 estabelece que *"Ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal". Já no inciso LV, a CF/88 dispõe que "Aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes".*

Assim, conforme autorizado pelo projeto de lei, ora analisado, o Poder Executivo Municipal poderia, imediatamente, sancionar aquele que é "*suspeito*" de cometer irregularidades. Sendo que a eventual sanção cessaria somente ao final do procedimento administrativo, caso comprovada a inocência do acusado.

Resta, assim, flagrante a ofensa aos postulados da presunção de inocência e ao principio constitucional do devido processo legal e seus consectários ampla defesa e contraditório, que configuram garantias constitucionais e verdadeira limitação ao poder do Estado de punir e tributar.

Segundo a doutrina[2], o devido processo legal refere-se à noção de permissão da invasão à esfera privada do particular somente mediante procedimento previamente

[2]DIDIER JR, Fredie. **Teoria Geral do Processo e Processo de Conhecimento**. 9ª Ed. Juspodivm. 2008. p. 30.

estabelecido, de modo a conferir segurança jurídica entre sujeitos de direito. A eficácia do princípio fundamental do devido processo legal alude tanto à relação vertical, ou seja, na relação Estado-particular, quanto horizontal[3], na concepção de relação processual entre particulares.
Conforme o escólio de Hugo de Brito Machado[4] entende-se por limitação ao poder de tributar qualquer restrição imposta pelo sistema jurídico aos titulares desse poder.

Dentre essas limitações, em nossa ordem constitucional, podemos citar os princípios constantes do art. 150 a 152 da CFRB/88, quais sejam: Legalidade (art. 150, I); isonomia (art. 150, II); irretroatividade (art. 150, III); anterioridade (art. 150, III, "b"); proibição ao confisco (art. 150, IV); liberdade de tráfego (art. 150, V); imunidades (art. 150, VI); entre outros princípios limitadores espalhadas pela Constituição.

Quer dizer, os princípios que limitam a tributação estatal podem ser encontrados em todo o texto constitucional, a exemplo dos princípios da legalidade e do devido processo legal, constantes do art.5°, o princípio da legalidade estrita, insculpido no art. 37, todos com finalidade de proteger o particular da atuação estatal.

A esse respeito, lapidares são as palavras do professor Paulo Roberto Lyrio Pimenta[5], eminente tributarista baiano,

---

[3] Dirley da Cunha Júnior. **Temas de Teoria da Constituição e Direitos Fundamentais**. Ed. Podivm. 2007. p. 629
[4] MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 27.ª ed. pp. 274/275.
[5] PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Revista Dialética de Direito Tributário**. Ed. 92. p. 42

que expôs sua lição nos seguintes termos: *(...) a Constituição consagrou um amplo sistema de tutela ao contribuinte, que se espalha por todo o seu texto. Isto é, o constituinte adotou um sistema de valores em favor do contribuinte, os quais foram corporificados em vários setores do Texto da Carta Magna, e não apenas no art. °, 150 e 151. É indubitável, por exemplo, que o princípio republicano e do Estado democrático de Direito são cláusulas constitucionais de proteção ao contribuinte. No entanto, foram veiculadas no art. 1 da CF".*

Aliás, não há outra conclusão senão a que o Direito é o único instrumento de defesa do cidadão contra o arbítrio, sendo os princípios e regras que compõe a Constituição da República sua maior manifestação, servindo de matrix axiológica para aplicação de toda ordem jurídica.

Com efeito, considerando a nova classificação dada pela doutrina ao sistema institucional da República Federativa do Brasil, em especial a doutrina de Dirley da Cunha Jr[6] e de Luis Roberto Barroso[7], que designam a República Federativa do Brasil como Estado Democrático Constitucional de Direito, deve-se dispensar às normas constitucionais, sobretudo as garantidoras de direitos fundamentais, a máxima efetividade, de modo que o posicionamento aqui defendido é pela leitura

[6] Dirley da Cunha Júnior e Rodolfo Pamplona Filho. **Temas de teoria da constituição e direitos fundamentais**. Editora: Podivm. 2007, pp. 71/73.

[7] BARROSO, Luís Roberto. **Agências reguladoras. Constituição, transformações do estado e legitimidade democrática**. In:Temas de direito constitucional, t. II, 2003, pp. 303.

constitucional de todo o ordenamento jurídico pátrio[8], no sentido que todo e qualquer texto normativo seja interpretado e aplicado em consonância com os valores sobrepostos pelo legislador constituinte, outorgando, desta forma, máximo poder normativo à Constituição.

Não por outra razão, o art. 7°, do projeto de lei analisado resta incompatível com os princípios e regras que decorrem do sistema jurídico pátrio, em especial os princípios constitucionais da presunção de inocência (art. 5°, LVII) e do devido processo legal (art. 5°, LV e LIV).

Ante o exposto, opina-se que o projeto de lei disponha da seguinte maneira:

> *Art. 7° À Secretaria Municipal da Fazenda compete fiscalizar os atos relativos à concessão e utilização dos créditos previstos no art. 3°, bem como à realização do sorteio de que trata o inciso I do art. 5°, com o objetivo de assegurar o cumprimento da legislação que disciplina a matéria e a proteção ao erário, podendo, dentre outras providências:*
>
> *I - suspender a concessão e utilização dos créditos previstos no art. 3°, bem*

[8] J. J. Gomes Canotilho e Vital Moreira. **Fundamentos da Constituição**, 1991, pp. 45: *"A principal manifestação da preeminência normativa da Constituição consiste em que toda a ordem jurídica deve ser lida à luz dela e passada pelo seu crivo".*

> *como a participação no sorteio de que trata o inciso I do art. 5º,* ***após procedimento administrativo que comprove a ocorrência de irregularidades****;*
>
> *II - cancelar os benefícios referidos no inciso I deste artigo, se a ocorrência de irregularidades for confirmada em regular processo administrativo, conforme disciplina a ser estabelecida pela Secretaria Municipal da Fazenda.*
>
> *Parágrafo único.* ***(suprimido)***

3.6. DA CRIAÇÃO DO CADIN MUNICIPAL. DA ILEGALIDADE DE CONDICIONAMENTO DE LICENÇAS, ALVARÁS E AUTORIZAÇÕES AO ADIMPLEMENTO DE OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS.

No que concerne à criação do CADIN Municipal, impende consignar alguns dos dispositivos constante do projeto de lei ora em análise, são eles:

> *Art. 33. São consideradas pendências passíveis de inclusão no Cadin Municipal:*
>
> *I - as obrigações pecuniárias vencidas e não pagas; e*
> *II - a ausência de prestação de contas, exigível em razão de disposição legal*

ou cláusulas de convênio, acordo ou contrato.

Art. 34. A existência de registro no Cadin Municipal impede os órgãos e entidades da Administração Municipal de realizarem os seguintes atos, com relação às pessoas físicas e jurídicas a que se refere:

I - celebração de convênios, acordos, ajustes ou contratos que envolvam o desembolso, a qualquer título, de recursos financeiros;

II - repasses de valores de convênios ou pagamentos referentes a contratos;
III - concessão de auxílios e subvenções;

IV - concessão de incentivos fiscais e financeiros;

V - expedição de alvarás de licença, de autorização especial, ou de quaisquer outros tipos de alvarás, licenças ou autorizações decorrentes ou não do Poder de Polícia Municipal.
Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica às operações destinadas à composição e regularização das obrigações e deveres objeto de

registro no Cadin Municipal, sem desembolso de recursos por parte do órgão ou da entidade credora.

Art. 39. A inexistência de registro no CADIN constitui prova de regularidade perante a Fazenda Pública Municipal para todos os efeitos legais e normativos.

§ 2º A Secretaria Municipal da Fazenda poderá emitir certidão de regularidade perante à Fazenda Pública Municipal, com base nos registros no CADIN, com prazo de validade de até 30 (trinta) dias, para fins de licitação ou outras situações específicas

Art. 40. O registro do devedor no Cadin Municipal ficará suspenso nas hipóteses em que a exigibilidade da pendência objeto do registro estiver suspensa, nos termos da Lei.

Parágrafo único. A suspensão do registro não acarreta a sua exclusão do Cadin Municipal, mas apenas a suspensão dos impedimentos previstos no art. 34 desta Lei.

Inicialmente chama a atenção o quanto disposto no art. 34, inciso V. Segundo o mencionado dispositivo, a existência

de registro no CADIN impede os órgãos e entidades da Administração Municipal de realizarem, com relação às pessoas físicas e jurídicas a que se refere: i) expedição de alvarás de licença; ii) autorização especial; iii) quaisquer outros tipos de alvarás, licenças ou autorizações decorrentes ou não do Poder de Polícia Municipal.

Vê-se, do exposto, que o Poder Executivo Municipal, com tal iniciativa, tenta, por via oblíqua, coagir ilegalmente o sujeito passivo, que é justamente o cidadão-contribuinte, condicionando a concessão de alvarás, autorizações e licenças ao adimplemento do crédito tributário.

Citem-se as súmulas do Supremo Tribunal Federal que repelem tal tipo de iniciativa:

> Súmula n.°70 É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos.
>
> Súmula n.°323 - É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos.
>
> Súmula n.°547 - Não é lícito a autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais.

É imperioso ressaltar que a concessão de alvarás, licenças e autorizações têm pressupostos legais outros.

A licença, espécie de ato administrativo, tem como característica justamente ser um ato vinculado, quer dizer, obedecidos os requisitos legais, o administrado tem direito subjetivo à sua concessão. Ou seja, a administração não tem liberdade para estabelecer, de acordo com sua conveniência, outras limitações à concessão. Noutro quadrante, os requisitos para concessão de licenças devem estar intrinsicamente ligados ao exercício do poder de polícia e, não, a atividade de arrecadação do Estado.

O adimplemento de crédito tributário com a Fazenda Pública Municipal, por sua vez, tem procedimento de cobrança específico, legal, que não engloba as hipóteses consignadas no art. 34, inciso V, do projeto de lei ora em análise.

A ordem jurídica, acerca do surgimento da obrigação, dispõe que, materializada a hipótese pelo particular, ou seja, praticado o fato gerador, surge a obrigação tributária consistente no pagamento de tributo ou penalidade pecuniária pelo sujeito passivo em favor do sujeito ativo[9], pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.

Ocorre que, segundo a ordem jurídica pátria, a obrigação tributária é ilíquida e incerta, portanto, inexigível.

[9] Art. 119 Do CTN.

Assim, para ser exigível, a lei[10] determina que a respectiva obrigação seja objeto de lançamento, assim entendido como o procedimento privativamente realizado por autoridade administrativa, tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Realizado o lançamento e, por conseguinte, definitivamente constituído o crédito tributário, nasce o direito subjetivo da Fazenda à satisfação do crédito pelo devedor.

Somando-se aos fundamentos supramencionados, para fins de dirimir a ilegalidade de exigências não autorizadas por lei para satisfação do crédito tributário, temos as regras que dispõe acerca da cobrança judicial dos créditos tributários. Na hipótese de inadimplência do pagamento do crédito tributário, entendido como a obrigação objeto de lançamento, compete à Fazenda Pública exercer sua pretensão à satisfação do crédito coercitivamente, mediante procedimento próprio, qual seja, a ação de execução fiscal, instituía pela Lei Federal n.° 6.830/80.

A citada lei, em seu art. 1°, dispõe que a execução judicial para cobrança da Dívida Ativa[11] da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas

[10] Art. 142 do CTN.

autarquias será por ela regida e, subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil.

No que concerne à dívida ativa de crédito de natureza tributária, o Código Tributário Nacional estabelece expressamente a necessidade de sua inscrição na repartição administrativa competente, como requisito à cobrança judicial.

A Lei de Execução Fiscal, em seu art. 2°, veicula, igualmente, a necessidade de inscrição regular do débito para que constitua dívida ativa. Quer dizer, a dívida ativa tributária pressupõe a regular inscrição do débito. Este que, por sua vez, pressupõe certeza e liquidez, ou seja, ser incontroverso.

A imprescindibilidade da regular inscrição do débito em dívida ativa se faz ainda mais necessária quando observamos as disposições do art. 204 do CTN e art. 3° da Lei de Execução Fiscal, que atribuem presunção relativa de certeza e liquidez à certidão de dívida ativa. Em razão de tal presunção, o art. 6°, § 1°, da Lei de Execução Fiscal confere à certidão de divida a condição de requisito essencial à petição inicial executiva, sem a qual a pretensão não poderá ser exercida.

Confirmando o quanto disposto na Lei de Execução Fiscal, no que tange à necessidade da certidão de dívida ativa para propositura da ação executiva, o Código de Processo Civil, aplicável à execução fiscal de forma subsidiária, em seu art. 396, estabelece o dever da Fazenda Pública

instruir a petição inicial com os documentos necessários e suficientes à comprovação de suas alegações.

O citado diploma normativo, noutra senda, em seus artigos 580, 585 e 586 reafirma a imprescindibilidade de título executivo no procedimento de execução, bem como a natureza de título executivo extrajudicial da certidão de divida ativa.

Por fim, podemos dizer que, devidamente instruída a petição inicial da ação de execução fiscal com a certidão de dívida ativa, decorrente de regular inscrição do débito em repartição administrativa competente, com todos os seus requisitos legais, será o devedor – aquele regularmente indicado no termo de inscrição que deu origem à certidão de dívida ativa - citado, nos termos do art. 8° da Lei de Execução Fiscal para, querendo, pagar a dívida ou garantir a execução.

Ante o exposto, nota-se a flagrante impossibilidade legal de condicionar a expedição de alvarás de licença, de autorização especial, ou de quaisquer outros tipos de alvarás, licenças ou autorizações ao adimplemento do débito tributário e a exclusão do nome do sujeito passivo do cadastro de inadimplentes, vez que a cobrança de tributo possui exaustiva disciplina legal, não sendo legal e moral a permissão de meios outros de cobrança, ainda que indiretos, de forma coercitiva.

Por fim e não menos importante, o dispositivo do projeto de lei, ora analisado, ofende flagrantemente o princípio constitucional da livre iniciativa, tanto como fundamento

da República (art. 1°, III, da Constituição Federal de 88), como princípio da ordem econômica (art. 170 da CF/88).

Conclusão outra não há que o condicionamento do exercício da atividade empresária (mediante a autorização de licenças, alvarás e autorizações) ao adimplemento de tributos é inadmissível no sistema jurídico brasileiro.

3.7. DO ART. 40, PARÁGRAFO ÚNICO. ILEGALIDADE DE MANUTENÇÃO DA INSCRIÇÃO NO CADIN NAS HIPÓTESES DE SUSPENSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

O art. 40 prevê que o registro do contribuinte no CADIN ficará suspenso nas hipóteses em que a exigibilidade da pendência objeto do registro estiver suspensa. Ocorre que, segundo dispõe seu parágrafo único, a suspensão do registro não acarreta a exclusão do cadastro de inadimplentes municipal, mas apenas a suspensão dos impedimentos previstos no art. 34 do projeto de lei.

Imperiosa se faz a citação dos dispositivos em análise:

> *Art. 34. A existência de registro no Cadin Municipal impede os órgãos e entidades da Administração Municipal de realizarem os seguintes atos, com relação às pessoas físicas e jurídicas a que se refere:*
>
> *I - celebração de convênios, acordos, ajustes ou contratos que envolvam o*

desembolso, a qualquer título, de recursos financeiros;

II - repasses de valores de convênios ou pagamentos referentes a contratos;
III - concessão de auxílios e subvenções;

IV - concessão de incentivos fiscais e financeiros;

V - expedição de alvarás de licença, de autorização especial, ou de quaisquer outros tipos de alvarás, licenças ou autorizações decorrentes ou não do Poder de Polícia Municipal.
Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica às operações destinadas à composição e regularização das obrigações e deveres objeto de registro no Cadin Municipal, sem desembolso de recursos por parte do órgão ou da entidade credora.

Art. 39. A inexistência de registro no CADIN constitui prova de regularidade perante a Fazenda Pública Municipal para todos os efeitos legais e normativos.

§ 2º A Secretaria Municipal da Fazenda poderá emitir certidão de regularidade

> *perante à Fazenda Pública Municipal, com base nos registros no CADIN, com prazo de validade de até 30 (trinta) dias, para fins de licitação ou outras situações específicas*
>
> *Art. 40. O registro do devedor no Cadin Municipal ficará suspenso nas hipóteses em que a exigibilidade da pendência objeto do registro estiver suspensa, nos termos da Lei.*
>
> *Parágrafo único. A suspensão do registro não acarreta a sua exclusão do Cadin Municipal, mas apenas a suspensão dos impedimentos previstos no art. 34 desta Lei.*

Da leitura dos comandos normativos expostos, tem-se que mesmo com a exigibilidade do crédito suspensa, o sujeito passivo continuaria inscrito no CADIN, ou seja, em situação fiscal irregular, vez que a regularidade fiscal, do modo que está posto, decorre somente da exclusão do nome do sujeito passivo do cadastro.

A guisa de exemplo, tem-se o art. 39, § 2, o qual dispõe que a emissão de certidão de regularidade perante a Fazenda Pública Municipal terá por base os registros do CADIN, para fins de licitação ou outras situações específicas.

Nessa lógica, mesmo com a exigibilidade do crédito tributário suspensa, o sujeito passivo permanece na condição irregular e é impedido, por exemplo, de participar de procedimentos licitatórios, o que vai de encontro às normas de regência, em especial o art. 206 do Código Tributário Nacional os princípios constitucionais da legalidade e livre iniciativa.

Com efeito, a exposição jurídica exposta no item **3.4** amolda-se perfeitamente à presente situação em análise.

Assim como ocorre na esfera federal, compete ao Poder Executivo Municipal conceder, nas hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, a certidão positiva com efeitos de negativa, de modo que não incida sobre o sujeito passivo quaisquer constrições ou restrição de direitos.

3.8. DO CAPITULO XI - CRÉDITO TRIBUTÁRIO. INCONSTITUCIONALIDADES.

3.8.1 ART.10-E, II, "C". POSSIBILITA QUE ATOS INFRALEGAIS CRIEM NOVAS CONDIÇÕES DE PARCELAMENTO. IMPOSSSIBILIDADE.

A possibilidade de criar novas condições de parcelamento, mediante regulamento, não encontra autorização do sistema jurídico pátrio, senão vejamos.

A ordem jurídica pátria não autoriza a criação de direitos e obrigações mediante a edição de decretos regulamentares, de modo a inovar no mundo jurídico.

Inicialmente, impende ressaltar que o princípio da legalidade tem diferentes desdobramentos em nossa atual ordem constitucional, entretanto, podemos visualizar em cada um deles uma finalidade comum, qual seja, submeter o Estado ao conjunto de regras e princípios previamente estabelecidos pela ordem jurídica, de modo a conferir segurança jurídica às relações travadas entre o Estado e o cidadão. Sendo, portanto, o princípio da legalidade a maior expressão do Estado Constitucional de Direito.

Como já fora oportunamente objeto de exposição no presente estudo, no Estado Constitucional de Direito a lei é instrumento máximo da vontade popular, sendo o início e o fim da atividade juridicamente organizada. Destarte, não há que se falar em direitos e obrigações ao alvedrio da lei. Com efeito, sem embargo da ideia de unidade normativa da Constituição[12], podemos notar que o princípio da legalidade ora visa garantir, genericamente, direitos do particular (art. 5°, II), ora garanti-los mediante o controle de atividades específicas do Estado, a exemplo da atividade punitiva (art. 5°, XXXIX), ora administrativa (art. 37), ora a atividade tributária (art. 150, I), entre outras.

No entanto, inicialmente nos interessa o estudo do princípio da legalidade administrativa, denominado pela doutrina como "legalidade estrita"[13]. Este princípio nos

[12] DA CUNHA JR, Dirley. **Curso de Direito Constitucional**. Ed. Juspodivum. p.114.

[13] MEIRELLES, Hely. **Direito administrativo brasileiro**. 32ª ed. p 88.

remete à ideia de que, enquanto ao particular é lícito fazer tudo aqui que a lei não proíba, exercendo sua autonomia de forma ampla, ao Estado somente é lícito agir quando autorizado por lei, de maneira estritamente vinculada ao comando legal.

Nesse sentido, a atividade administrativa está submetida a um regime jurídico próprio, qual seja, regime jurídico-administrativo. A autoridade administrativa, sob a orientação de tal regime, está vinculada ao mandamento legal e às finalidades públicas, consubstanciada na indisponibilidade do interesse público. Em decorrência de tais postulados, não é dado à autoridade administrativa sobrepor sua vontade às determinações legais, impondo obrigações desprovidas de fundamento legal[14].

Não por outra razão, o princípio da legalidade estrita limita a atividade de tributação estatal, vez que a atividade financeira do Estado, no que concerne a arrecadação de receitas públicas, é essencialmente administrativa, exercida através de atos administrativos vinculados. Neste cotejo, haja vista que é exercida mediante atos administrativos vinculados, a atividade financeira derivada deve obediência estrita às normas regentes, sendo inválidos os atos praticados em desconformidade com a lei.

Não há de se confundir o princípio da legalidade estrita administrativa do art. 37 da Constituição Federal/88 com o

[14] MELLO, Celso Antonio Bandeira. **Curso de direito administrativo**. 26ª edição. p76.

princípio da legalidade tributária, art. 150, I, da CF/88. Enquanto o último refere-se à obrigatoriedade de lei expressa para instituição ou majoração de tributos, o primeiro refere-se à obrigatoriedade de o procedimento de constituição do crédito tributário observar, estritamente, as disposições legais que regem a matéria.

Neste sentido, esclarecedor é o ensinamento de Paulo Roberto Lyrio Pimenta[15]: "*Essa vinculação da Administração à lei decorre dos princípios do Estado de Direito, da separação dos poderes, da presunção de constitucionalidade e do perfil do sistema de controle de constitucionalidade das leis, que confere competência ao Poder judiciário para pronunciar a invalidade de lei por desconformidade com a Constituição Federal. Como a Administração edita atos administrativos, estes, por serem hierarquicamente inferiores à lei, lhe devem obediência*".

Evidencia-se, assim, a impossibilidade de criar novas condições de parcelamento, mediante regulamento, haja vista que tal situação não está em consonância com nosso ordenamento jurídico, por ofensa a disposições infraconstitucionais e constitucionais, no particular, ao princípio da legalidade genérica (art. 5°, II, da CF/88) e legalidade estrita (art. 37 da CF/88), por obrigar o particular à prática de uma conduta não autorizada por lei em sentido estrito.

3.8.2. DO ART.11-B. IMPOSSIBILIDADE DE INSTITUIÇÃO DE RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DOS SÓCIOS, ADMINISTRADORES,

[15] PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Revista dialética de direito tributário**. Ed. n.° 169. p. 121.

ACIONISTAS, DIRETORES E GERENTES, PELOS DÉBITOS PARCELADOS.

A disposição, prevista no art. 11-B do projeto de lei, ora em análise, que impõe responsabilidade solidária aos sócios, acionistas, administradores, gerentes e diretores pelos débitos tributários parcelados, padece de inconstitucionalidade flagrante.

A inconstitucionalidade do dispositivo do projeto de lei constata-se por dois motivos, a saber:

De pórtico, cumpre assinalar que o art. 146, III, "b", da CF/88 dispõe que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência.

Pelo exposto, por expressa previsão constitucional somente lei complementar tem o condão de criar hipóteses de responsabilidade tributária, vez que tal matéria refere-se à sistemática do "crédito tributário". Portanto, ante a inovação jurídica do projeto de lei em análise, dispondo de maneira diversa do CTN no que concerne à responsabilização dos sócios, gerentes e administradores, padece o mencionado projeto de lei de notória inconstitucionalidade formal.

Nesse sentido, oportuna é a brilhante lição de Aliomar Baleeiro[16], quando afirma que somente lei expressa pode

[16]BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**, 9ª Edição, Rio de Janeiro, Forense, 1977, pp. 435/436.

atribuir a responsabilidade pelo pagamento à pessoa diferente daquela que consta no aspecto pessoal da hipótese de incidência do tributo. Regulamentando a disposição constitucional, o CTN repetiu, primeiramente em seu art. 121, II e, posteriormente, no art. 128, a necessidade de lei para a atribuição de responsabilidade tributária ao particular.

O Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento do RE 562276, decidido em 03/11/2010, de relatoria da então Ministra Ellen Gracie, fez importante observação: "*(...) 4. A responsabilidade tributária pressupõe duas normas autônomas: a regra matriz de incidência tributária e a regra matriz de responsabilidade tributária, cada uma com seu pressuposto de fato e seus sujeitos próprios. A referência ao responsável enquanto terceiro (dritter Persone, terzo ou tercero) evidencia que não participa da relação contributiva, mas de uma relação específica de responsabilidade tributária, inconfundível com aquela. O "terceiro" só pode ser chamado responsabilizado na hipótese de descumprimento de deveres próprios de colaboração para com a Administração Tributária, estabelecidos, ainda que a contrario sensu, na regra matriz de responsabilidade tributária, e desde que tenha contribuído para a situação de inadimplemento pelo contribuinte*".

Imperiosa, outrossim, se faz a análise do art. 124 do CTN, que pressupõe dois requisitos cumulativos à existência de uma obrigação solidária de responsabilidade, a saber: i) o interesse comum na situação que constitua o fato gerador do tributo, classificada pela doutrina como solidariedade

factual; ii) necessidade de os responsáveis tributários serem expressamente designados em lei, designada pela doutrina como solidariedade de direito.

Ainda neste ínterim, cumpre consignar o quanto disposto no art. 128 CTN, que estabelece, expressamente, a possibilidade de a lei atribuir a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte.

Noutro quadrante, o art. 134 do CTN relaciona como responsáveis solidários ao contribuinte, de forma taxativa: I – os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores; II – os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados; III – os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes; IV – o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio; V – o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário; VI – os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício; VII – os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Por arremate, não é despiciendo ressaltar que a pessoa jurídica tem aptidão para contrair direitos e obrigações distintas e autônomas em relação aos seus sócios, gerentes, administradores ou representantes[17].

[17] Art. 596 do CC/02. Os bens particulares dos sócios não respondem pelas dívidas da sociedade senão nos casos previstos

Ante tudo quanto exposto, não é permitido pela ordem jurídica pátria a atribuição de responsabilidade tributária solidária a quem não tem relação direta com o fato gerador do tributo, de modo que a eleição de sujeitos passivos, como efetivado pelo projeto de lei analisado, em total dissonância com os dispositivos que tutelam a responsabilização tributária, não encontra respaldo legal.

3.9. DOS ARTIGOS 11-D e 11-E. DA ILEGALIDADE DE DAR TRATAMENTO DIFERENCIADO AO CONTRIBUINTE QUE REQUER O PARCELAMENTO DO DÉBITO.

O projeto de lei em análise dispõe, em seu art. 11-D, que quando o PAT (Do Parcelamento Administrativo de Débitos Tributários) incluir débitos de Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS relativos a obra, o Certificado de Quitação de ISS Habite-se, de que trata o art. 76-A desta Lei, bem como no caso de pagamento de obras contratadas com o Município do Salvador, somente será expedido com o pagamento integral do referido acordo de parcelamento.

No art.11-E, por sua vez, dispõe que quando o PAT incluir débitos do ITIV na forma do §2° do art. 10 não serão lavrados, registrados, inscritos ou averbados pelos notários, oficiais de registro de imóveis, ou seus prepostos, os atos e termos relacionados à transmissão de bens imóveis ou de direitos a eles relativos, sem o pagamento integral do referido acordo de parcelamento.

---

em lei; o sócio, demandado pelo pagamento da dívida, tem direito a exigir que sejam primeiro excutidos os bens da sociedade.

Como já fora objeto de análise no **item 3.4.**, o art. 151, VI, do Código Tributário Nacional, institui o parcelamento do débito como uma das hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Bem assim o art. 206 do CTN dispõe que, de posse da certidão positiva com efeitos negativos, o sujeito passivo não pode receber tratamento diferente dos que estão em situação regular com o fisco.

3.10. CAPÍTULO XII, ART 76-A, § 1°, § 3°, I. DA ILEGALIDADE DE CONDICIONAMENTO DE EMISSÃO DE CERTIDÕES AO ADIMPLEMENTO DO ISSQN.

O art. 76-A dispõe que expedição de habite-se e o auto de vistoria somente será efetivada com a comprovação do pagamento do "ISS Habite-se"".

Aplicam-se os fundamentos expostos no item **3.6.**

3.11. DO CAPÍTULO REFERENTE AO ISSQN. INCONSTITUCIONALIDADE DE DETERMINADOS DISPOSITIVOS.

3.11.1. Art. 86-A. DA INCONSTITUCIONALIDADE DE COBRANÇA DO ISSQN SOBRE A ATIVIDADE DE INCORPORAÇÃO IMOBILIÁRIA.

O art. 72 do projeto de lei em análise dispõe que fica acrescentado o art. 86-A a Lei n° 7.186/2006, com a seguinte redação:

> *Art. 86-A. O imposto não incide sobre as atividades de incorporação imobiliária quando a construção for*

feita pelo próprio incorporador em terreno próprio, por sua conta e risco, desde que não haja comercialização das unidades imobiliárias antes da conclusão da obra.

Conforme dispõe a CF/88, em seu art. 156, III, compete aos municípios a instituição do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), não compreendidos no art. 155, II e definidos em lei complementar.

A Lei Complementar de que trata o art. 156, III, da CFRB/88 é a Lei Complementar n.º 116/02. Fazendo-se uma análise dos serviços listados na mencionada lei e passíveis de incidência do ISSQN, não se vislumbra a incorporação imobiliária.

Ora, é importante que se ressalte que tal lei complementar é de caráter geral, devendo ser respeitada por todos os entes municipais quando do exercício da respectiva competência tributária, não podendo o Município de Salvador inovar no que tange aos serviços taxativamente previstos como sujeitos à incidência do ISSQN.

A incorporação imobiliária pode ser feita por: (i) empreitada; (ii) administração;(iii) contratação direta entre os adquirentes e o construtor. Nos dois primeiros casos, a incorporadora contrata uma construtora para fazer a obra, sendo esta (construtora) a prestadora de serviços que se sujeita ao ISSQN. Nesses casos, a incorporadora não presta qualquer tipo de serviço. No terceiro caso, a incorporadora constrói, mas o faz como meio para atingir o

objetivo final da incorporação, ele presta o serviço para si próprio, não para o adquirente, sendo o chamado "autoserviço" impassível de tributação.

O Egrégio Superior Tribunal de Justiça tem entendimento pacífico acerca da impossibilidade de incidência do ISSQN sobre a incorporação imobiliária (vide EREsp 884.778/MT REsp 1.212.888/RN, REsp 1.163.039/RN). Com efeito, instituir e exigir o ISSQN fora das hipóteses expressamente previstas na Lei Complementar 116/02 vai de encontro ao princípio constitucional da legalidade genérica (art. 5°, II, da CFRB/88) e da legalidade tributária (art. 150, I, da CFRB/88).

3.11.2 ART. 87, "A" E "B". DA INCONSTITUCIONALIDADE DE CRIAÇÃO DE REQUISITOS PARA SOCIEDADES UNIPROFISSIONAIS USUFRUIREM DO ISSQN NO REGIME "ALÍQUOTA FIXA", INSTITUÍDO PELO DECRETO-LEI N.°406/68.

O art. 87-A do projeto de Lei em análise estipula que quando se tratar de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o imposto será calculado por meio de alíquota aplicada sobre um valor de receita presumida, conforme Tabela de Receita n° II, do Anexo III desta Lei, não se considerando, para tal efeito, a importância recebida a título de remuneração do próprio trabalho.

O art. 87-B, por sua vez, dispõe que quando se tratar de sociedade de profissionais, nos termos da legislação civil, o imposto será calculado por meio de alíquota aplicada sobre um valor de receita presumida, conforme

Tabela de Receita nº II, do Anexo III desta Lei, não se considerando para tal efeito, a importância recebida a título de remuneração do próprio trabalho, e desde que atenda os seguintes requisitos:

I - a prestação de serviços se dê sob a forma de trabalho pessoal dos próprios sócios, em nome da sociedade, assumindo responsabilidade pessoal;

II - constituam-se como sociedades civis de trabalho profissional, sem cunho empresarial;

III - não sejam constituídas sob forma de sociedade anônima, limitada ou de outras sociedades empresárias ou a elas equiparadas;

IV - explorem uma única atividade de prestação de serviços, a qual os sócios estejam habilitados profissionalmente e que corresponda ao objeto social da empresa;

V - não possuam pessoa jurídica como sócio;

VI - não sejam sócias de outra sociedade;

VII - não tenham sócios que delas participe tão somente para aportar capital ou administrar;

VIII – não terceirizem ou não repassem a terceiros os serviços relacionados à atividade da sociedade;

IX - não sejam filiais, sucursais, agências, escritórios de representação ou contato, ou qualquer outro estabelecimento descentralizado ou relacionado a sociedade sediada no exterior.

§ 1º Os prestadores de serviço de que trata este artigo são obrigados à emissão da Nota Fiscal de Serviços Eletrônica ou outro documento exigido pela Secretaria Municipal da Fazenda.

§ 2º Aplicam-se aos prestadores de serviços indicados neste artigo, no que couber, as demais normas da legislação municipal do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS.

§ 3º Para fins do disposto no inciso III do caput deste artigo, são consideradas sociedades empresárias aquelas que tenham por objeto o exercício de atividade própria de

> *empresário sujeito à inscrição no Registro Público das Empresas Mercantis, nos termos dos arts 966 e 982 do Código Civil.*
>
> *§ 4º Equiparam-se às sociedades empresárias, para fins do disposto no inciso III do caput deste artigo, aquelas que, embora constituídas como sociedade simples, assumam caráter empresaria.*

O Decreto-Lei N.º406/68, com força de lei complementar, que estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, em seu art. 9º, §§ 1º e 3º, estabelece que os municípios tributem a prestação de serviço sob forma do trabalho pessoal do contribuinte ou por determinadas sociedades utilizando o método da "alíquota fixa".

Aplica-se a presente questão o quanto fundamentado no item **3.11.1.**, acerca de inconstitucionalidade de instituição e cobrança ISSQN além dos limites permitidos na lei complementar de caráter geral que rege a matéria.

4. Considerações Finais.

Inicialmente, cumpre consignar que o termo "relação jurídica tributária" decorre da ideia que o Estado, quando da atividade de tributação, está submetido a regras previamente estabelecidas, em comum acordo, com o

particular. Assim, a noção relação jurídica tributária está intrinsecamente ligada à ideia de Estado de Direito.

O Estado, através da soberania que lhe é peculiar, desde a antiguidade detinha o poder de invadir o patrimônio do particular sem que a vontade deste fosse relevante para a consecução de tal mister[18]. Todavia, no decorrer da história, em resposta a tributação estatal excessiva e arbitrária, os particulares estabeleceram, em comum acordo com o Estado, limites à invasão patrimonial.

Malgrado as limitações ao poder central possam ser extraídas desde os tempos mais remotos, inegável é a constatação que a *Magna Charta Libertatum* (1215 d.c) representa o marco inicial para o nosso atual modelo de Estado. A edição de tal carta de direitos se deu, entre outros motivos, em razão da tributação excessiva efetuada pelo Rei da Inglaterra, João Sem Terra.

Tal carta teve por escopo impor limites à exação patrimonial excessiva empreendida pelo Estado, de modo que através dela estabeleceu-se, dentre outras limitações, a anuência pelos particulares como condição para toda e qualquer atividade estatal de tributação.

Com efeito, a partir de então, a tributação deixou de ser um "poder" estatal, exercido de maneira impositiva, cuja coação era o seu principal instrumento, e passou ser o exercício de uma competência, neste novo momento,

[18] TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro Tributário.** 12. ed. 2005, p. 63/64.

submetida à anuência do particular, manifestada através da lei, entendido como instrumento da vontade popular.

Quer dizer, em nosso atual Estado Constitucional de Direito o consenso passou a ser a essência da tributação, transformando o que era "poder de tributar" em competência tributária[19], através da delimitação da tributação pela ordem jurídica.

É cediço que para satisfazer todas as finalidades que lhe são confiadas pela ordem jurídica, o Estado necessita auferir recursos. Neste desiderato, o Estado desenvolve atividade financeira, ora tributando o particular, ora intervindo na atividade econômica confiada à iniciativa privada.

Com bem preceituado por Hugo de Brito Machado[20], não se deve confundir o tributo com o Direito Tributário. Enquanto o primeiro, de regra, tem por finalidade suprir os cofres públicos, consistindo na maior fonte de receita pública, o segundo tem por escopo controlar tal atividade, impondo limites à tributação. Sem dúvida, o Direito Tributário tem por essência limitar a atividade de tributação, transformando-a em relação jurídica, servindo

---

[19] MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. Malheiros Editores, 30ª edição, pag. 29: *"No contexto da Teoria do Direito Tributário a expressão "poder de tributar" não se confunde com a expressão "competência tributária". A palavra "poder" tem significado que transcende a ideia de Direito, que está presente na palavra "competência". "Poder" é a aptidão para realizar a vontade, seja por que meio for. Com, sem ou contra lei. É do mundo dos fatos, e existe independentemente do sistema normativo. Já a palavra competência alberga a ideia de Direito. Tem competência quem recebe atribuição outorgada pelo direito. É do mundo das normas, e não existe fora do sistema normativo".*

[20] Ibid., p 50.

de instrumento de defesa do particular contra o arbítrio estatal[21].

Inexistindo o Direito Tributário, o poder central continuaria tributando o particular, nesta circunstância, sem qualquer controle, arbitrariamente. Como já ocorrera em outrora.

Por fim e não menos importante, cumpre dizer que não podemos admitir que as vicissitudes sociais sirvam de fundamento para o cometimento de mais ilegalidade, desta vez, pelo próprio Estado. Assim, considerando que os fatos sociais são vetores da ordem jurídica, bem assim que ser vetor não remete a ideia de sobrepor. Não cabe, portanto, legitimar ilegalidade em argumentações de inviabilidade fática de arrecadação pelo Estado, quando obedecida estritamente a ordem legal, a qual pode perfeitamente ser alterada, obedecida a ordem constitucional.

5. Conclusão.

Face ao exposto, estando evidenciados os vícios de inconstitucionalidade e não-juridicidade ao projeto de lei ora apresentado, bem como o exíguo tempo para o indispensável debate nesta Casa Legislativa e com a sociedade civil organizada em face do injustificável pedido do Executivo Municipal de urgência na sua tramitação, recomendamos a sua **REJEIÇÃO** e consequente arquivamento no âmbito desta Comissão de Constituição, Justiça e Redação final.

Sala das Reuniões, em 29 de abril de 2013.

Vereador Waldir Pires (PT)

Membro da Comissão de Constituição, Justiça e Redação Final