

**INSTITUTO BRASILIENSE DE DIREITO PÚBLICO – IDP  
ESCOLA DE DIREITO DE BRASÍLIA – EDB  
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO**

**DAYANE BASTOS OLIVEIRA**

**ANÁLISE ACERCA DA UTILIZAÇÃO DOS DEPÓSITOS ADMINISTRATIVOS E  
JUDICIAIS À LUZ DAS EMENDAS CONSTITUCIONAIS Nº 94, DE 15 DE  
DEZEMBRO DE 2016 E Nº 99, DE 14 DE DEZEMBRO DE 2017**

**BRASÍLIA/DF  
NOVEMBRO 2019**

**DAYANE BASTOS OLIVEIRA**

**ANÁLISE ACERCA DA UTILIZAÇÃO DOS DEPÓSITOS ADMINISTRATIVOS E  
JUDICIAIS À LUZ DAS EMENDAS CONSTITUCIONAIS Nº 94, DE 15 DE  
DEZEMBRO DE 2016 E Nº 99, DE 14 DE DEZEMBRO DE 2017**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à banca examinadora, como requisito para a conclusão do curso de Direito Público e para obtenção de título de bacharel em Direito na Escola de Direito de Brasília – EDB/IDP.

Orientador: Dr. Cristiano Kincheski

**BRASÍLIA/DF  
NOVEMBRO 2019**

**DAYANE BASTOS OLIVEIRA**

**ANÁLISE ACERCA DA UTILIZAÇÃO DOS DEPÓSITOS ADMINISTRATIVOS E  
JUDICIAIS À LUZ DAS EMENDAS CONSTITUCIONAIS Nº 94, DE 15 DE  
DEZEMBRO DE 2016 E Nº 99, DE 14 DE DEZEMBRO DE 2017**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à banca examinadora, como requisito para a conclusão do curso de Direito Público e para obtenção de título de bacharel em Direito na Escola de Direito de Brasília – EDB/IDP.

Brasília/DF, Novembro de 2019.

---

Professor Doutor Cristiano Kinchescki  
Membro da Banca Examinadora

---

Professor  
Membro da Banca Examinadora

---

Professor  
Membro da Banca Examinador

**ANÁLISE ACERCA DA UTILIZAÇÃO DOS DEPÓSITOS ADMINISTRATIVOS E  
JUDICIAIS À LUZ DAS EMENDAS CONSTITUCIONAIS Nº 94, DE 15 DE  
DEZEMBRO DE 2016 E Nº 99, DE 14 DE DEZEMBRO DE 2017**

ANALYSIS ABOUT USING ADMINISTRATIVE AND JUDICIAL DEPOSITS IN  
THE LIGHT OF CONSTITUTIONAL AMENDMENTS Nº 94 OF 15 DECEMBER 2016  
AND Nº 99 OF 14 DECEMBER 2017

**Dayane Bastos Oliveira**

**SUMÁRIO:** Introdução; 1. Depósito Administrativo e Judicial; 1.1 Conceito de depósito administrativo e judicial na esfera tributária; 1.1.1 Hipóteses de cabimento; 1.2 Objetivos dos depósitos; 1.3 Conversão do depósito em renda como hipótese de extinção do crédito tributário; 1.4 Possibilidades de levantamento do depósito judicial e administrativo e forma de restituição ao contribuinte; 2. Considerações sobre os Princípios Tributários; 2.1 Sistema Tributário Nacional e as Limitações ao Poder de Tributar; 2.2 Segurança jurídica; 2.3 Devido Processo Legal e Direito de Propriedade; 3. As Emendas Constitucionais nº 62/2009, nº 94/2016 e nº 99/2017; 3.1 Os princípios e direitos violados com as normas segundo as Ações Diretas de Inconstitucionalidades propostas; 3.2 A modulação de efeitos do Supremo Tribunal Federal; Conclusão.

**RESUMO:** Este trabalho tem como objetivo analisar a constitucionalidade da Emenda Constitucional nº 94/2016 que alterou o artigo 100 da Constituição Federal, que trata sobre o regime de pagamentos de precatórios e acrescentou dispositivos ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), para instituir regime especial de pagamento para os casos de mora, bem como analisar também a constitucionalidade da Emenda Constitucional nº 99/2017 que alterou significativamente os artigos acrescentados pela EC nº 94/2016 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), principalmente o artigo 101 que dispõe sobre o uso dos depósitos judiciais pelos Estados, Municípios e Distrito Federal. A intenção é verificar se houve violação da Fazenda Pública aos direitos fundamentais do contribuinte, em especial o direito de propriedade e devido processo legal, diante da utilização dos valores do depósito judicial e administrativo, antes mesmo do trânsito em julgado da ação que julga a exigibilidade do crédito tributário, além de analisar a real intenção do legislador ao promulgar as normas com o mesmo regime que já houvera sido declarado inconstitucional com a Emenda Constitucional nº 62/2009.

**PALAVRAS-CHAVE:** Direito Tributário. Depósito Judicial e Administrativo. Segurança Jurídica. Emenda Constitucional. Inconstitucionalidade.

**ABSTRACT:** This academic work has goal to analyze the constitutionality of Constitutional Amendment nº 94/2016, which amended article 100 of the Federal Constitution, which deals with the precatory payments regime and added provisions to the Transitional Constitutional Provisions Act (ADCT), to establish a special regime, as well as to analyze the constitutionality of Constitutional Amendment nº 99/2017 which significantly changes the articles added by EC nº 94/2016 to the Transitional Constitutional Provisions Act (ADCT), especially article 101 on use of judicial deposits by States, Municipalities and the Federal District. The intention is to verify if there was a violation of the Public Treasury to the fundamental rights, in particular the right to property and due process of law, in view of the use of the amounts of judicial and administrative deposit, even before transit and judged the action that judges the enforceability of the tax credit, it also examines the legislator's real intent by promulgating the rules with the same regime that had already been declared unconstitutional with Constitutional Amendment nº 62/2009.

**KEYWORDS:** Tax Law. Judicial and Administrative Deposit. Safety Legislation. Constitutional Amendment. Unconstitutionality.

## INTRODUÇÃO

Este artigo busca entender e analisar os objetivos e a utilização dos depósitos judiciais e administrativos pela Fazenda Pública, amparados pela Emenda Constitucional nº 94, de 15 de Dezembro de 2016, que alterou o artigo 100 da Constituição Federal, que trata sobre o regime de pagamentos de precatórios e acrescentou dispositivos ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), para instituir regime especial de pagamento para os casos de mora<sup>1</sup> e pela Emenda Constitucional nº 99, de 14 de Dezembro de 2017, que revogou alguns dispositivos da EC nº 94/2016 e alterou e acrescentou dispositivos para a utilização dos depósitos judiciais<sup>2</sup>.

Este trabalho buscará esclarecer o que é o depósito judicial e administrativo e o seu objetivo, para então adentrar na controvérsia sobre a utilização dos valores depositados pelo contribuinte antes do trânsito em julgado da ação e, em alguns casos, a sua conversão em renda em julgamentos extintos sem resolução de mérito.

O principal incômodo acerca do tema surge com as medidas que o Estado usou para driblar a declaração de inconstitucionalidade da EC nº 62/2009 que estabelecia o regime especial para pagamento de precatórios. O legislador aproveitou a modulação de efeitos estabelecida pelo STF para tratar acerca do mesmo regime, mas com dispositivos diversos,

<sup>1</sup> BRASIL. **Emenda Constitucional nº 94, de 15 de dezembro de 2016.** Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc94.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc94.htm). Acesso em 04/09/2019.

<sup>2</sup> BRASIL. **Emenda Constitucional nº 99, de 14 de dezembro de 2017.** Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc/emc99.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc99.htm). Acesso em 04/09/2019.

tendo como parâmetro o julgamento das ADI's 4357/DF e 4425/DF, tentando corrigir na elaboração dos novos normativos, os erros detectados nos julgados.

No primeiro capítulo, apresentaremos o que são os depósitos judiciais e administrativos, como seus conceitos e principais objetivos, bem como as hipóteses de cabimento. Ainda no primeiro capítulo será tratado da conversão do depósito em renda quando a Fazenda Pública é vencedora, que ensejará a extinção do crédito tributário pelo pagamento, assim como também serão abordadas as hipóteses de levantamento do depósito, sendo o contribuinte vencedor da demanda e também o seu levantamento no curso do processo, conforme defende a professora Regina Helena Costa. Abordaremos o depósito como hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, conforme artigo 151, II, do CTN, seu conceito, formas de realização e a acercada de sua obrigatoriedade.

No segundo capítulo, apresentaremos os princípios constitucionais tributários que versam sobre a temática, como o devido processo legal, o direito de propriedade, além da segurança jurídica. Discorreremos brevemente, nesse capítulo, sobre o nosso sistema tributário nacional, como funciona e sua distribuição de competências, bem como sobre as limitações existentes para a tributação.

Por fim, no terceiro e último capítulo, analisaremos as Ações Diretas de Inconstitucionalidade nº 4357/DF, nº 4425/DF e nº 5679/DF, que tratam das emendas constitucionais que instituíram o regime especial para pagamento de precatórios e a utilização dos depósitos judiciais e administrativos pelos entes federativos, além de tratar da modulação de efeitos realizada pelo Supremo Tribunal Federal.

## **1 DEPÓSITO ADMINISTRATIVO E JUDICIAL**

Na esfera tributária, quando existe alguma divergência entre o sujeito passivo e o sujeito ativo, as partes possuem a alternativa de solucionar a demanda por meio do processo administrativo ou processo judicial.

O processo possui como impulso a contraposição de interesses, que pode ocorrer no âmbito dos três poderes, desse modo a jurisdição é tipicamente voltada para a resolução de controvérsias jurídicas.

Em ambos os casos, processo administrativo e judicial, é assegurada às partes o direito de ampla defesa e contraditório, além da utilização de todos os meios legais para que se prove o seu direito. O processo administrativo se caracteriza como uma relação jurídica

bilateral, podendo ser proposta por ambos interessados. O processo administrativo tributário é uma forma mais rápida e menos burocrática para a resolução de conflitos.

Já o processo judicial é definido como aquele que, depois de realizado o lançamento e o crédito tributário, serve como instrumento do contribuinte de exercer o seu direito de questionar a legalidade quanto à cobrança do tributo. Vale salientar, que o contribuinte ao optar pelo processo judicial abdica do processo administrativo, não podendo se utilizar do processo administrativo posteriormente acerca da mesma lide. O processo judicial serve tanto para averiguar se determinada obrigação é considerada indevida, quanto para que o Fisco tenha a possibilidade de obter seu crédito efetivado.

Na esfera tributária, temos os procedimentos administrativos e os processos administrativos. Os procedimentos administrativos são aqueles que se referem à fiscalização, reconhecimento de isenção e etc. Já os processos administrativos, se referem ao contencioso, ou melhor, a litigiosidade para tratar de alguma divergência levantada entre o contribuinte e o Estado<sup>3</sup>.

Regina Helena Costa<sup>4</sup> afirma que o processo administrativo tributário é aquele que versa sobre o litígio na via administrativa, referindo-se a qualquer relação material onde o litígio irá tratar sobre a exigência do tributo, do cumprimento de obrigação acessória ou impugnação relativa à imposição de sanção tributária.

O processo administrativo tributário refere-se à uma forma mais célere e com menor burocracia para a resolução da lide, o que se torna melhor tanto para o contribuinte quanto para o ente fiscalizador.

Em relação ao processo judicial tributário, Hugo de Brito Segundo<sup>5</sup> diz que refere-se a série encadeada de atos por meio da qual o magistrado presta a tutela jurisdicional, solucionando definitivamente o litígio, sendo que esse processo é disciplinado por normas jurídicas que têm por finalidade assegurar a efetividade da tutela buscada, permitir a participação dos interessados e delimitar a atuação dos juízes, impondo deveres a fim de impedir práticas abusivas.

O processo judicial tributário serve para o contribuinte questionar a legalidade quanto à cobrança do tributo que já foram configurados o lançamento e o crédito tributário, funciona para uma obrigação indevida ou para que o ente federativo tenha seu crédito efetivado.

---

<sup>3</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Processo Tributário**. 10. Ed. São Paulo: LTr, 2017, p.55.

<sup>4</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. 8.ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p.443.

<sup>5</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Processo Tributário**. 10. Ed. São Paulo: LTr, 2017, p.220.

Logo, o processo judicial tributário instaura-se com um processo propriamente dito, e em suma, busca solucionar as lides de uma maneira geral, assim como o processo judicial civil.

Nos processos, tanto administrativos quanto judiciais, é comum observar o pedido de depósito, já que este representa a garantia que a obrigação final será cumprida, ou no caso dos créditos tributários, ele é utilizado como forma de suspensão até que se decida pela legalidade da exigibilidade.

Essa possibilidade de suspensão está prevista no artigo 151<sup>6</sup> do CTN, onde o depósito do montante integral está elencado como uma das hipóteses para se adquirir a suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

O depósito do montante integral é uma ação voluntária do contribuinte, onde o valor a ser depositado será o valor integral até a data do depósito, e de acordo com a Súmula 112<sup>7</sup> do STJ, o mesmo deve ser depositado integral e em dinheiro, ou seja, se for depositado após o vencimento do crédito, esse valor deve ser acrescido de juros e multas moratórias.

### 1.1 Conceito de depósito administrativo e judicial na esfera tributária

A palavra depósito não possui uma definição específica, ela pode ter um significado diferente em cada contexto e situação. No dicionário<sup>8</sup>, a palavra depósito se refere à ação de depositar, ou seja, pode se tratar tanto da ação de depositar dinheiro ou algum objeto em determinado banco ou outro local, como também pode significar um local, como um depósito de animais.

O ramo da palavra “depósito” a ser aqui analisado será na esfera tributária, e refere-se ao elencado no artigo 151<sup>9</sup>, II do CTN como uma das formas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, o chamado depósito do montante integral.

O depósito como forma de suspensão do crédito tributário é uma das formas mais utilizadas pelo contribuinte para se obter o efeito de suspensão, uma vez que funciona como

---

<sup>6</sup> BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966.** Código Tributário Nacional. Art. 151, II. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm). Acesso em 24/07/2019.

<sup>7</sup> BRASIL. **Súmula 112.** Superior Tribunal de Justiça. Disponível em [https://ww2.stj.jus.br/docs\\_internet/revista/electronica/stj-revista-sumulas-2010\\_8\\_capSumula112.pdf](https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/electronica/stj-revista-sumulas-2010_8_capSumula112.pdf). Acesso em 24/07/2019.

<sup>8</sup> BRASIL. **Significado de depósito.** Dicio – Dicionário Online de Português. Disponível em: <https://www.dicio.com.br/deposito/> Acesso em 24/07/2019.

<sup>9</sup> BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966.** Código Tributário Nacional. Art. 151, II. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm). Acesso em 24/07/2019.

garantia do crédito da Fazenda Pública, ficando esse impedido de cobrar e ajuizar uma execução fiscal.

O depósito administrativo trata-se da forma de pagamento estipulada nos casos em que existe um processo relativo à revisão de tributo ainda sem decisão.

Para Regina Helena<sup>10</sup>, o depósito administrativo visa evitar a atualização monetária da dívida, assim como a propositura da execução fiscal está inibida em razão do próprio recurso administrativo.

Já o depósito judicial é aquele utilizado nos processos em que se discute uma obrigação de pagamento, ele representa o valor depositado no decorrer de um processo, antes da decisão final. Além de possuir o mesmo efeito do depósito administrativo, que é evitar a atualização de juros e mora da dívida, o ajuizamento da ação de execução fiscal fica impedida.

O Conselho Nacional de Justiça – CNJ define o depósito judicial com os seguintes termos:

Com o objetivo de garantir à parte vencedora o pagamento devido e a efetividade da decisão judicial, os juízes podem determinar que o valor discutido em um processo seja depositado em uma conta bancária antes mesmo da decisão final da ação. É o que se chama de depósito judicial<sup>11</sup>.

O depósito judicial pode ser utilizado em qualquer processo em que seja discutida uma obrigação de pagamento de uma parte à outra.

O depósito judicial trata-se de uma ação voluntária, e acerca do valor a ser depositado, como já citado, o STJ asseverou por intermédio da Súmula 112<sup>12</sup> que, “o depósito somente suspende a exigibilidade do crédito tributário se for integral e em dinheiro”, diante desse entendimento, além do valor a ser depositado corresponder ao integral até a data, deve ser efetuado em dinheiro.

### *1.1.1 Hipóteses de cabimento*

Sendo identificados os sujeitos ativos e passivos de uma obrigação tributária e definido o valor do montante a ser pago, passamos a ter um crédito tributário, e é partindo da constituição desse crédito tributário e da divergência acerca da legalidade da cobrança, que se inicia o processo para averiguar a exigibilidade desse crédito tributário.

<sup>10</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. 8.ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p.269.

<sup>11</sup> **Conceito de depósito judicial**. Disponível em: <http://www.cnj.jus.br/noticias/cnj/81573-cnj-servico-entenda-o-objetivo-dos-depositos-judiciais> Acessado em: 24/07/2019

<sup>12</sup> BRASIL. **Súmula 112**. Superior Tribunal de Justiça. Disponível em [https://ww2.stj.jus.br/docs\\_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2010\\_8\\_capSumula112.pdf](https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2010_8_capSumula112.pdf). Acesso em 24/07/2019.

Com o depósito do montante integral, em princípio o que se suspende é a sua exigibilidade, impedindo deste modo que o Fisco exija o cumprimento da obrigação tributária ou que o nome do contribuinte seja inserido no cadastro de dívida ativa, assim como impede que o contribuinte incorra em pagamento de juros e mora.

Segundo o entendimento de Schoueri<sup>13</sup>, o depósito pode ser feito de duas maneiras, a primeira é um depósito administrativo, e por se tratar de um processo administrativo, já seria uma causa de suspensão de exigibilidade do crédito tributário, nos termos do inciso III<sup>14</sup> do artigo 151 do CTN. Já a segunda é o tratado no inciso II do mesmo dispositivo legal, e refere-se ao depósito judicial. O depósito judicial é oferecido ao juízo e trata-se de uma importante garantia de que as obrigações tributárias serão cumpridas.

## 1.2 Objetivo dos depósitos

O depósito representa uma modalidade de garantia em relação ao tributo questionado, que ensejará a suspensão da exigibilidade do crédito, caso seja realizado no seu montante integral e em dinheiro, conforme previsto no inciso II do artigo 151 do CTN e na Súmula 112 do STJ.

Como já abordado, a realização do depósito é uma faculdade do contribuinte, sendo assegurado ainda pelo STF, por meio da Súmula Vinculante nº 28 a inconstitucionalidade de utilizar o depósito prévio como forma de admissibilidade de ação judicial onde se discute a exigibilidade da cobrança de um crédito tributário, vejamos:

SÚMULA VINCULANTE N.28 É inconstitucional a exigência de depósito prévio como requisito de admissibilidade de ação judicial na qual se pretenda discutir a exigibilidade de crédito tributário<sup>15</sup>.

Logo, o objetivo principal do depósito integral é a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, uma vez que a não suspensão permitiria que o sujeito passivo pudesse ter uma imposição dobrada, ou podemos ainda dizer que o depósito visa garantir o débito discutido, com a intenção de reavê-lo após o término da discussão judicial<sup>16</sup>.

<sup>13</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 8. Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p.659.

<sup>14</sup> BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966**. Código Tributário Nacional. Art. 151, III. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm). Acesso em 24/07/2019.

<sup>15</sup> BRASIL. **Súmula Vinculante 28**. Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1278>. Acesso em 30/07/2019

<sup>16</sup> KFOURI Jr., Anis. **Curso de Direito Tributário**. 4. Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p.281

Hugo de Brito<sup>17</sup> ensina que o sujeito passivo pode depositar o montante do crédito tributário, com a finalidade de suspender a exigibilidade do crédito, podendo este depósito ser prévio ou posterior à constituição definitiva do crédito.

Além disso, também aborda que o depósito é feito para garantir o juízo, ou melhor, garantir a eficácia da sentença, logo não pode admitir que seja liberado a favor da parte vencida, por não ser algo obrigatório, o sujeito passivo não pode ainda impugnar a sua exigência<sup>18</sup>.

Ademais, Leandro Paulsen<sup>19</sup> trata que o direito ao depósito independe da modalidade de lançamento a que esteja sujeito o tributo, e deve ser recolhido no regime de lançamento por homologação. O depósito possui a função de garantia do pagamento do tributo.

### 1.3 Conversão do depósito em renda como hipótese de extinção do crédito tributário

A conversão do depósito em renda constitui uma modalidade de pagamento, visto que, caso o pedido de revisão da cobrança do crédito tributário seja julgado improcedente, a conversão do depósito em renda para a Fazenda Pública torna-se obrigatória, sendo feita desta forma o pagamento.

Segundo Anis Kfour Jr.<sup>20</sup>, ao final do processo judicial tributário, quando a decisão é favorável ao contribuinte, temos a extinção do crédito tributário em face da decisão judicial e o levantamento das importâncias depositadas pelo contribuinte, com as correções devidas.

Em contrapartida, quando a decisão é desfavorável ao contribuinte, os depósitos judiciais realizados serão convertidos em renda do sujeito ativo da relação, ou seja, entregues ao ente federativo tributante, conforme o caso, extinguindo-se o respectivo crédito tributário, na forma do artigo 156, I<sup>21</sup> do CTN, na proporção dos depósitos convertidos.

Contudo, Regina Helena<sup>22</sup> sustenta que quando o contribuinte é vencido na ação e tiver efetuado o depósito do tributo impugnado, deve haver uma manifestação do contribuinte autorizando a conversão do depósito em renda para que seja efetuado o pagamento, caso não opte por essa conversão, pode o contribuinte efetuar o levantamento do montante.

<sup>17</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 38. Ed. São Paulo: LTr, 2017.

<sup>18</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 38. Ed. São Paulo: LTr, 2017

<sup>19</sup> PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. 9. Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 258-259.

<sup>20</sup> KFOURI Jr., Anis. *Curso de Direito Tributário*. 4. Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p.314

<sup>21</sup> BRASIL. *Lei nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966*. Código Tributário Nacional. Art. 156. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm). Acesso em 24/07/2019.

<sup>22</sup> COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário*. 8.ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p.291.

Conforme trata a Lei nº 6830/1980 em seu artigo 32 § 2º<sup>23</sup>, o depósito judicial subordina-se à solução final da lide e visa garantir a efetividade da execução fiscal, devendo ser mantido em conta vinculada ao juízo até o trânsito em julgado da decisão.

Neste sentido, podemos ainda citar o entendimento do Ministro Mauro Campbell no seguinte julgado que trata sobre a conversão dos depósitos judiciais:

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. EXECUÇÃO GARANTIDA POR MEIO DE DEPÓSITO EM DINHEIRO. CONRANÇA DO TRIBUTO QUESTIONADA EM SEDE DE EMBARGOS À EXECUÇÃO. LEVANTAMENTO OU CONVERSÃO EM RENDA QUE SE SUJEITA AO TRÂNSITO EM JULGADO DA DECISÃO QUE RECONHEÇA OU AFASTE A LEGITIMIDADE DA EXAÇÃO.

[...]

2. “Por força da regra contida no art. 32, § 2º, da Lei 6.830/80, o levantamento de depósito judicial ou a sua conversão em renda da Fazenda Pública, sujeita-se ao trânsito em julgado da decisão que reconheceu ou afastou a legitimidade da exação. O art. 32, § 2º, da Lei 6.830/80 é norma especial, que deve prevalecer sobre o disposto no art. 587 do CPC, de modo que a conversão em renda do depósito em dinheiro efetuado para fins de garantia da execução fiscal somente é viável após o trânsito em julgado da decisão que reconheceu a legitimidade da exação.

[...] (AgRg no AREsp 680.664/SC, Rel Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 12/05/2015. Dje 19/05/2015).

Pelo exposto, é certo que não podemos falar em conversão em renda do depósito até o trânsito em julgado da decisão da exação.

Em suma, a conversão do depósito em renda trata-se do resgate por parte do sujeito ativo, da quantia depositada pelo contribuinte para a quitação total ou parcial do tributo ou para a devolução do montante ao contribuinte. A maioria dos depósitos já são utilizados automaticamente no tributo discutido no momento do recálculo dos valores lançados. Contudo, pode haver casos em que haja necessidade de requerer a conversão, seja para quitação total ou parcial, seja para restituir quantias excedentes depositadas<sup>24</sup>.

#### **1.4 Possibilidades de levantamento do depósito judicial e administrativo e forma de restituição ao contribuinte**

O levantamento do valor depósito por parte do contribuinte somente será realizado após o trânsito em julgado da ação que reconhece ou afasta a legitimidade da exação.

<sup>23</sup> BRASIL. Lei nº 6.830, de 22 de Setembro de 1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l6830.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm). Acesso em 30/07/2019.

<sup>24</sup> BRASIL. Conversão do depósito em renda. Disponível em: <http://www.campinas.sp.gov.br/governo/financas/porta/deposito.php> Acesso em 30/07/2019.

Caso o sujeito passivo efetue o depósito, e consiga obter a desconstituição do lançamento, a quantia depositada deve ser liberada em seu favor tão logo a decisão se tornar definitiva<sup>25</sup>. Isso vale tanto para os depósitos realizados na esfera administrativa e na judicial. Não podendo a Fazenda Pública apropriar-se do recurso ou até mesmo impedir a liberação do valor.

A autora Regina Helena entende que quando o contribuinte realiza o depósito, antes de ter uma decisão definitiva acerca da lide, o contribuinte pode levantar o valor há qualquer momento, abrindo mão é claro da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, sendo possível deste modo, uma cobrança por meio de execução fiscal, vejamos:

Sustentamos que, em sendo o depósito direito do contribuinte, a ser exercido dentro de certos limites, este pode proceder ao levantamento do respectivo valor a qualquer tempo, enquanto não houver decisão judicial definitiva. Vale dizer, requerendo o levantamento do valor depositado, estará abrindo mão da situação de suspensão da exigibilidade do crédito tributário e, conseqüentemente, ensejando a possibilidade de sua cobrança por meio de execução fiscal.

Ademais, nessa linha de raciocínio, cremos que, mesmo diante de uma decisão judicial definitiva de improcedência, ainda assim é possível ao contribuinte proceder ao levantamento da quantia que depositou, pois a conversão de depósito em renda constitui espécie de pagamento (art. 156, VI, CTN) e, portanto, modalidade voluntária de extinção da obrigação tributária.

Pensamos, contudo, que, caso não tenha o contribuinte êxito na ação judicial que propôs, ao formular o requerimento de levantamento do montante depositado, deve a Fazenda Pública ser cientificada a respeito para, querendo, tomar as providências necessárias com vista à penhora desse valor, com o conseqüente prosseguimento da execução fiscal<sup>26</sup>.

Tomando por base o entendimento de Regina Helena, notamos que o valor depositado é um direito e uma propriedade do contribuinte, logo, cabe a este definir o destino final, podendo caso a ação seja declarada improcedente, disponibilizar o montante para ser convertido em renda ou retirar o valor e cientificar a Fazenda Pública que proceda de outra forma para cobrar o crédito tributário, como por exemplo, realizar penhora por meio de execução fiscal.

Após esse primeiro entendimento sobre a possibilidade de levantamento do depósito, podemos identificar algumas possibilidades para se findar o litígio em se que discute a exigibilidade do crédito tributário. O contribuinte pode sair como vencedor da ação; vencido; ou ainda o pedido em análise ser julgado sem a resolução do mérito.

<sup>25</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. 10. Ed. São Paulo: Atlas, 2018. p.199.

<sup>26</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. 8.ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p.270

Na primeira hipótese, quando o contribuinte sai como vencedor da ação, torna-se reconhecida a improcedência da constituição do lançamento e do crédito tributário e o contribuinte poderá levantar o valor depositado.

Em regra, é garantida para esses depósitos uma remuneração equiparada à remuneração da caderneta de poupança, sendo ainda acrescida por uma taxa referencial, ou seja, caso o contribuinte seja vencedor na demanda e tenha o direito de reaver o valor depositado, este será restituído com correção monetária.

Schoueri explica de forma sucinta essa temática da restituição do depósito judicial, nos seguintes termos:

Uma vez efetuado o depósito, passa ele a ser remunerado por juros. Se o sujeito passivo for vencedor na demanda, receberá o valor depositado, com aquele acréscimo. Se perder a questão, o valor é convertido em renda, mas nenhum outro valor será exigido do sujeito passivo. Ou seja: se o contribuinte efetuou o depósito antes do vencimento, não estará sujeito a qualquer acréscimo, ainda que venha a ver frustrada sua pretensão em juízo<sup>27</sup>.

A segunda hipótese é quando o contribuinte sair vencido da ação, ou seja, quando o juízo entende que a constituição do lançamento e o crédito tributário foi realizado de forma correta, sendo deste modo o valor depositado convertido em renda a favor do ente federativo tributante, sendo deste modo destinado como forma definitiva aos cofres públicos.

Por último, temos a hipótese do pedido ser julgado sem a resolução do mérito. Neste caso, o nosso Egrégio Superior Tribunal de Justiça entende que os valores depositados devem ser convertidos em renda para o ente federativo tributante, uma vez que a extinção do processo sem a resolução do mérito não seria de toda forma favorável ao contribuinte. Vejamos alguns julgados:

**EMENTA:** TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. DEPÓSITOS JUDICIAIS. CONVERSÃO EM RENDA DA FAZENDA PÚBLICA. POSSIBILIDADE. EXTINÇÃO DO FEITO SEM JULGAMENTO DO MÉRITO. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. EXAME PREJUDICADO.

1. A Primeira Seção do STJ firmou o entendimento de que os depósitos judiciais devem ser convertidos em renda da Fazenda Pública nos casos de não haver êxito na demanda. Inclui-se nessa hipótese a extinção do feito sem julgamento do mérito (art. 267, VI, do CPC). [...]

(STJ – Resp: 1745612 / SP RECURSO ESPECIAL 2018/0128407-6, Relator Ministro HERMAN BENJAMIM, Data da Publicação: DJe 11/03/2019)

**EMENTA:** EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. TRIBUTÁRIO. AFRMM. DEPÓSITO. EXTINÇÃO DO PROCESSO SEM APRECIACÃO DO MÉRITO. DEPÓSITO. LEVANTAMENTO ANTES DO TRÂNSITO EM JULGADO DA SENTENÇA. IMPOSSIBILIDADE. EMBARGOS DE

<sup>27</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 8. Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p.659.

DIVERGÊNCIA PROVIDOS. 1. Em exame embargos de divergência opostos para se definir se é ou não possível o levantamento do depósito efetuado para os fins do artigo 151, II do Código Tributário Nacional nos casos em que o processo é extinto sem julgamento de mérito em face da ilegitimidade passiva da autoridade apontada como coatora. A Fazenda embargante aponta a divergência entre o acórdão embargado da relatoria do Ministro Francisco Peçanha Martins integrante da 2ª Turma e acórdão prolatado pelo Ministro Garcia Vieira da 1ª Turma. Divergência devidamente demonstrada, foram admitidos os embargos para julgamento de mérito. Sem impugnação. 2. Conforme assinala o aresto paradigma: "O depósito efetuado para suspender a exigibilidade do crédito tributário é feito também em garantia da Fazenda e só pode ser levantado após sentença final transitada em julgado se favorável ao contribuinte". O artigo 32 da Lei n.º 6830 de 22. 09. 1980 estabelece como requisito para levantamento do depósito judicial o trânsito em julgado da decisão. O aguardo do trânsito em julgado da decisão para possibilitar o levantamento do depósito judicial está fulcrado na possibilidade de conversão em renda em favor da Fazenda Nacional. 3. O cumprimento da obrigação tributária só pode ser excluído por força de lei ou suspensão de acordo com o que determina o art. 151 do CTN. Fora desse contexto o contribuinte está obrigado a recolher o tributo. No caso de o devedor pretender discutir a obrigação tributária em juízo, permite a lei que faça o depósito integral da quantia devida para que seja suspensa a exigibilidade. Se a ação intentada, por qualquer motivo, resultar sem êxito, deve o depósito ser convertido em renda da Fazenda Pública. É essa a interpretação que deve prevalecer. O depósito é simples garantia impeditiva do fisco para agilizar a cobrança judicial da dívida, em face da instauração em juízo de litígio sobre a legalidade da sua exigência. Extinto o processo sem exame do mérito contra o contribuinte, têm-se uma decisão desfavorável. O passo seguinte, após o trânsito em julgado, é o recolhimento do tributo. 4. Embargos de divergência providos. (STJ – EREsp 479725 / BA EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL 2005/0017056-3, Relator Ministro JOSÉ DELGADO, Data da Publicação: DJe 26/09/2005 p. 166; RDDT vol. 133 p. 154)

Ressalta-se que de acordo com a nossa Carta Magna<sup>28</sup> e com o Código de Processo Civil<sup>29</sup>, é dever do magistrado fundamentar devidamente as suas decisões, sejam elas deferindo ou indeferindo os pedidos, e analisar o mérito do pedido, só não fazendo isso quando houver um obstáculo justificável, hipóteses estas previstas no artigo 485 do CPC, além disso o artigo 317 do CPC<sup>30</sup> dispõe que “antes de proferir decisão sem resolução de mérito, o juiz deverá conceder à parte oportunidade para, se possível, corrigir o vício”.

Seguindo o que dispõe a legislação, quando não há a resolução do mérito, não há de se falar em vencedor ou vencido, logo, as partes continuam com o mesmo *status quo*, não

<sup>28</sup> BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Art. 93, IX. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm#adct.](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm#adct.) Acesso em 04/09/2019.

<sup>29</sup> BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de Março de 2015. Código de Processo Civil. Art. 11. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm). Acesso em: 04/09/2019.

<sup>30</sup> BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de Março de 2015. Código de Processo Civil. Art. 317. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm). Acesso em: 04/09/2019.

alterando deste modo nenhum patrimônio das partes ou situação do momento da propositura da ação, contudo verificamos que existe uma divergência entre o entendimento aplicado pelo STJ e o que está prescrito em lei, visto que, o STJ entende que nestas situação os depósitos devem ser convertidos em renda, indo definitivamente aos cofres públicos, não permitindo ainda que o contribuinte ingresse com uma nova ação.

É evidente que este posicionamento do STJ viola os princípios constitucionais do devido processo legal, direito de propriedade e do acesso à justiça, uma vez que o contribuinte não pode iniciar uma nova ação para discutir o crédito tributário, já que a conversão em renda se presume o pagamento do débito.

Regina Helena ao sustentar que o contribuinte pode levantar o montante depositado há qualquer momento, antes da decisão judicial definitiva<sup>31</sup>, corrobora com este entendimento, visto que é possível visualizar que o valor é de propriedade do contribuinte e até mesmo quando torna-se vencido na ação, ainda possui o poder de decidir se o valor vai ser convertido em renda ou se o mesmo irá realizar o seu levantamento.

Esse instituto dos depósitos torna-se relevante visto que diversas leis, tanto nas esferas federais, onde temos como exemplo a Lei nº 9.703/98, quanto às editadas por estados e municípios, passaram a estabelecer critérios para a utilização dos depósitos judiciais, o que acaba envolvendo questões constitucionais, planejamento orçamentário, lucros das instituições bancárias e demais problemáticas.

A principal polêmica acerca do tema é a disponibilização de uma determinada porcentagem dos valores depositados aos cofres dos entes federativos, e quando se trata da União o valor é imediatamente transferido em sua integralidade, antes mesmo do trânsito em julgado da ação.

É certo que esses valores transferidos já se tornaram receita nos cofres da União, Estados, Distrito Federal e Municípios no momento da transferência, não podendo dizer que afeta qualquer o princípio da eficiência tributária, contudo viola o direito de propriedade do contribuinte.

Como um primeiro exemplo desse desentendimento, temos a Lei Complementar nº 151/2015, que determina que os depósitos judiciais devam ser feitos em instituição financeira oficial (banco público) e em uma conta específica sob a guarda da Justiça. Contudo, a lei dispõe que, nos processos em que sejam parte os Estados, Municípios ou Distrito Federal, 70 %

---

<sup>31</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. 8.ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p.270.

(setenta por cento) dos valores totais depositados, devem ser transferidos ao Tesouro de cada ente, e podem ser utilizados para:

Art. 7º Os recursos repassados na forma desta Lei Complementar ao Estado, ao Distrito Federal ou ao Município, ressalvados os destinados ao fundo de reserva de que trata o § 3º do art. 3º, serão aplicados, exclusivamente, no pagamento de:

I – precatórios judiciais de qualquer natureza;

II – dívida pública fundada, caso a lei orçamentária do ente federativo preveja dotações suficientes para o pagamento da totalidade dos precatórios judiciais exigíveis no exercício e não remanesçam precatórios não pagos referentes aos exercícios anteriores;

III – despesas de capital, caso a lei orçamentária do ente federativo preveja dotações suficientes para o pagamento da totalidade dos precatórios judiciais exigíveis no exercício, não remanesçam precatórios não pagos referentes aos exercícios anteriores e o ente federado não conte com compromissos classificados como dívida pública fundada;

IV – recomposição dos fluxos de pagamento e do equilíbrio atuarial dos fundos de previdência referentes aos regimes próprios de cada ente federado, nas mesmas hipóteses do inciso III<sup>32</sup>.

As principais desavenças em torno da LC nº 151/2015, se referem ao fato dos valores serem transformados ilegalmente em receitas, uma vez que não se tratam de receitas e sim de ingressos, visto que possuem a necessidade de devolução caso o ente federativo não seja ganhador da demanda, o que geraria um risco para o pagamento futuro.

Mesmo após a Emenda Constitucional nº 62/2009 que trata sobre o regime especial de precatórios ser declarada inconstitucional, foi promulgada a Emenda Constitucional nº 94, de 15 de Dezembro de 2016 que alterou o artigo 100 da Constituição Federal, que trata sobre o regime de pagamentos de precatórios<sup>33</sup>. Posteriormente, a Emenda Constitucional nº 99, de 14 de Dezembro de 2017 revogou e alterou alguns dispositivos da EC nº 94/2016 que tratava sobre o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), mantendo o regime especial de pagamento para os casos de mora, ampliando o a liquidação de 31 de Dezembro de 2020 para até 31 de Dezembro de 2024, sendo incluído os novos que forem surgindo no decorrer dos anos, além de instituir que os saldos devedores serão corrigidos pelo IPCA-E (índice nacional de preços ao consumidor amplo especial)<sup>34</sup>.

A EC nº 94/2016 acrescentou ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) cinco artigos (101 a 105), por outro lado, a EC nº 99/2017 alterou significativamente

<sup>32</sup> BRASIL. **Lei Complementar nº 151, de 05 de agosto de 2015**. Art. 7º. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/Lcp151.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp151.htm) Acesso em 04/09/2019.

<sup>33</sup> BRASIL. **Emenda Constitucional nº 94, de 15 de dezembro de 2016**. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc94.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc94.htm). Acesso em 04/09/2019.

<sup>34</sup> BRASIL. **Emenda Constitucional nº 99, de 14 de dezembro de 2017**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc/emc99.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc99.htm). Acesso em 04/09/2019.

os artigos, principalmente o artigo 101 que dispõe sobre o uso dos depósitos judiciais pelos Estados, Municípios e Distrito Federal.

As principais mudanças trazidas pela EC nº 99/2017, dizem respeito à sistemática para o pagamento dos precatórios amparado ainda pela modulação de efeitos do STF editada em Março de 2015, acerca da declaração de inconstitucionalidade da EC nº 62/2009, onde os entes federativos tributantes que estiverem em mora neste período, possuem até 31 de Dezembro para serem liquidados, isso abrange também as novas demandas surgidas no decorrer do período de parcelamento dos precatórios.

Outro ponto importante foi o aumento do percentual de utilização dos valores depositados, passando para 75% (setenta e cinco por cento) nos processos em que os Estados, Distrito Federal e Municípios sejam parte, e 30% (trinta por cento), para os demais depósitos da jurisdição do ente federativo.

A EC nº 99/2017 alterou também o artigo 101 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), acrescentando o índice que deverá ser utilizado para a correção dos saldos devedores, estabelecendo deste modo, o Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo Especial (IPCA-E).

Analisando a EC nº 99/2017, podemos observar que existem critérios específicos para a utilização dos valores, os critérios temporais correspondem à autorização da utilização pelo ente que em 25 de Março de 2015 estivessem em mora com o pagamento de precatórios, tendo até o dia 31 de Dezembro de 2024 para quitar esses débitos. Existe também o critério de operação, onde determina a forma como deverá ser calculada a quantia, oriunda da receita corrente líquida dos referidos entes da federação, e que os pagamentos serão depositados mensalmente em uma conta especial do Tribunal de Justiça local, sob única e exclusiva administração deste.

A EC nº 99/2017 determina ainda em seu artigo 101 § 2º a porcentagem de utilização dos depósitos judiciais para o pagamento de precatórios, que seria de até 75% (setenta e cinco por cento) do total dos depósitos judiciais e administrativos em dinheiro referentes a processos tributários ou não nos quais o Estado, Distrito Federal ou Municípios ou suas autarquias, fundações e empresas estatais dependentes, sejam partes, e de até 30% (trinta por cento) dos demais depósitos judiciais da localidade, excetuados os destinados à quitação de créditos de natureza alimentícia, além de recursos oriundos da contratação de empréstimo.

Com a utilização de valores que em regra ainda não lhe pertence, o Estado afronta o direito de propriedade do particular, e por consequência o seu direito de liberdade. Como consequência desse estado de insegurança, perante as normas que confrontam direitos

fundamentais constitucionais, verifica-se a importância de uma teoria da segurança jurídica, normas de proteção ao contribuinte, que de acordo com Heleno Tôrres<sup>35</sup>, deveria seguir parâmetros materiais de efetivação de princípios tributários, proteção da confiança e estabilidade sistêmica.

## 2 CONSIDERAÇÕES SOBRE OS PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS

### 2.1 Sistema Tributário Nacional e as Limitações ao Poder de Tributar

O Sistema Tributário Nacional Brasileiro é considerado um dos mais complexos do mundo, tendo em vista que sua legislação é extremamente extensa e complicada, tanto na apuração dos tributos quanto em sua carga tributária.

Em consequência dessa complexidade, foi proposta uma Reforma Tributária, nos termos da Proposta de Emenda Constitucional (PEC) nº 45/2019. O Centro de Cidadania Fiscal (CCiF) entende que todo o Sistema Tributário Nacional necessita de uma reforma, mas a tributação sobre o consumo é a mais disfuncional e a que mais urgentemente requer simplificação<sup>36</sup>.

O Estado possui como sua principal fonte de renda, o recolhimento de tributos, podendo deste modo financiar suas atividades, contudo além de possuir valores que são considerados altos para os contribuintes, os tributos são consideravelmente difíceis de controlar e de obter a devida arrecadação.

Os vários tributos que no Brasil oneram o consumo, a renda, a folha e o patrimônio são ruins para as empresas, para os contribuintes em geral, e até mesmo para o Fisco. Os tributos que incidem sobre o consumo de bens e serviços são complexos, descoordenados, cumulativos, repletos de obrigações acessórias e geradores de enorme contencioso<sup>37</sup>.

Uma das propostas da Reforma Tributária é uma mudança na forma de fazer política de desenvolvimento regional no Brasil, realizando uma substituição do atual modelo, cuja base é a concessão de benefícios fiscais, por outro baseado na alocação de recursos orçamentários, por meio de um Fundo de Desenvolvimento Regional<sup>38</sup>.

<sup>35</sup> TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: Metodica da Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: RT, 2011.

<sup>36</sup> BRASIL. **Reforma Tributária**. CCiF – Centro de Cidadania Fiscal. Disponível em: <https://www.ccif.com.br/nossa-reforma-tributaria/>. Acesso em 17/10/2019.

<sup>37</sup> BRASIL. **Reforma Tributária**. CCiF – Centro de Cidadania Fiscal. Disponível em: <https://www.ccif.com.br/nossa-reforma-tributaria/>. Acesso em 17/10/2019.

<sup>38</sup> BRASIL. **Reforma Tributária e Desenvolvimento Regional**. Estadão. Disponível em: <https://economia.estadao.com.br/noticias/geral,reforma-tributaria-e-desenvolvimento-regional,70003013112>. Acesso em 17/10/2019.

Atualmente os tributos podem ser cobrados pelo Estado (tanto diretamente quanto indiretamente) quando o contribuinte adquire um produto ou serviço, seja de empresa pública ou de empresa privada. Esses valores são voltados para a melhoria dos serviços da população, para investimentos em infraestrutura, pagamento de salários de servidores, entre outras atividades do Estado, ou seja, para o funcionamento da máquina Estatal.

A maior complexidade envolvendo os tributos diz respeito a leis, ou melhor dizendo, as diversas leis existentes para os tributos, já que não existe uma unificação desses normativos e há tributos que são de competências estaduais (27 estados), outros de competências municipais (aproximadamente 5700 municípios), além dos tributos de competência da união, gerando deste modo uma legislação extremamente complexa para tratar apenas do Sistema Tributário.

A Reforma Tributária visa uma uniformização da legislação nacional da tributação, e em se tratando do consumo, possui uma proposta de criação de dois novos tributos no modelo internacionalmente consolidado que é o imposto sobre o valor adicionado (IVA), que seria a contribuição geral sobre o consumo (CGC) substituindo o PIS/Cofins e o imposto geral sobre o consumo (IGC), que substituiria o ICMS e o ISS<sup>39</sup>.

Essa uniformização da legislação cria um novo cenário para o empreendedorismo brasileiro e mantém a arrecadação.

Mas o que seria exatamente um tributo? O tributo é definido em nossa legislação no artigo 3º do CTN<sup>40</sup>, e mais adiante no artigo 5º<sup>41</sup> é tratado sobre as espécies de tributo. Com base nesses dispositivos, podemos entender que o tributo diz respeito às receitas derivadas do Estado, recolhidas do patrimônio dos contribuintes, segundo o poder fiscal e poder de regular do Estado.

Luciano Amaro<sup>42</sup>, resume o tributo em “uma exigência do Estado, que, nos primórdios da história fiscal, decorria da vontade do soberano, então identificada com a lei, e hoje se funda na lei, como expressão de vontade coletiva.”

Em se tratando da competência tributária, sabemos que ela é dividida entre os entes da federação. Esse entendimento encontra suporte no texto Constitucional, mais

<sup>39</sup> BRASIL. **Reforma Tributária**. CCiF – Centro de Cidadania Fiscal. Disponível em: <https://www.cciif.com.br/nossa-reforma-tributaria/>. Acesso em 17/10/2019.

<sup>40</sup> BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966**. Código Tributário Nacional. Art. 3º. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm). Acesso em 05/09/2019.

<sup>41</sup> BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966**. Código Tributário Nacional. Art. 5º. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm). Acesso em 05/09/2019.

<sup>42</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 22. Ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p.39.

especificamente no artigo 145<sup>43</sup>, onde trata que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os tributos elencados nos incisos do artigo.

As atribuições de cada ente estão dispostas nos artigos 153 a 156<sup>44</sup> da CF/88, sendo dividido a instituição de tributo que compete a cada ente e a cobrança dos mesmos, evitando que determinado tributo seja cobrado duas vezes pelos entes federativos, existindo deste modo, uma limitação do poder de tributar definidos pela própria Constituição.

Essas limitações do poder de tributar estão elencadas no artigo 150<sup>45</sup> da CF/88 e, em suma, veda aos entes da federação a exigência ou o aumento de tributo sem lei que o estabeleça, respeitando o princípio da legalidade, a instituição de tratamento desiguais entre os contribuintes que devem ser tratados com isonomia, além de cobrança de tributos em situações específicas elencadas nas alíneas do inciso III do dispositivo legal.

A competência tributária é, portanto, o poder de criar tributos dentro dos limites estabelecidos pela Constituição, indicando todos os aspectos de sua hipótese de incidência, sendo este poder dividido entre os entes da federação.

Como visto, a Constituição tratou de delimitar a competência de cada ente da federação, bem como as suas limitações. Alguns autores, como Luciano Amaro e Leandro Paulsen<sup>46</sup>, separam as competências em três classificações, sendo elas as privativas, a comum e a residual.

A privativa é quando atribui a competência ao ente federativo em particular, como é o caso do imposto sobre importação de produtos estrangeiros ou imposto sobre propriedade territorial rural, que tem competência privativa da União, apenas este ente poderá legislar sobre o tributo determinado. A comum é quando se atribui a competência a todos os entes federativos, ou seja, todos os entes podem exercer a competência sobre o imposto, como é o caso das taxas pelo poder de polícia e a contribuição de melhoria. Por fim, a residual é a competência de instituir tributos sobre bases econômicas distintas daquelas previstas pela Constituição Federal.

Já Regina Helena<sup>47</sup> em seu livro, cita dois entendimentos de dois autores distintos, sobre as características da competência. Em se tratando de Roque Carrazza, ela diz que o autor divide essas características em seis, sendo elas, (I) privativa ou exclusividade; (II)

<sup>43</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Art. 145. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm#adct](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm#adct). Acesso em 05/09/2019.

<sup>44</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Arts. 153 a 156. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm#adct](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm#adct). Acesso em 05/09/2019.

<sup>45</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Art. 150. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm#adct](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm#adct). Acesso em 05/09/2019.

<sup>46</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 9. Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 103-104.

<sup>47</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. 8.ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p.72-74.

indelegabilidade; (III) incaducabilidade; (IV) inalterabilidade; (V) irrenunciabilidade; e (VI) facultatividade. Em contrapartida Paulo de Barros Carvalho divide apenas em três, sendo elas, (I) indelegabilidade, (II) irrenunciabilidade; e (III) incaducabilidade.

Dentro dessas características, Paulo de Barros frisa sobre as características da privatividade, inalterabilidade e facultatividade, uma vez que em seu ponto de vista, não se verificam, já que existem diversos recortes na competência, afetando deste modo a inalterabilidade.

Quanto à privatividade, entende insustentável sua indicação como característica da competência tributária, diante da competência tributária extraordinária outorgada à União. Também leciona que a inalterabilidade não se verifica, pois frequentemente altera-se o recorte de competências na Constituição da República. Esclarece, ainda, que, quanto à facultatividade, conquanto seja a regra geral, há a exceção do ICMS<sup>48</sup>.

Sacha Calmon<sup>49</sup>, a respeito da competência tributária, destaca três pontos importantes. O primeiro é que o poder de tributar é repartido entre várias pessoas políticas (União, Estados-Membros, Distrito Federal e os Municípios). Em segundo lugar, o tributo se divide em espécies (impostos, taxas e contribuições de melhoria). Em conformidade com o artigo 145<sup>50</sup> da CF/88, ao mencionar as espécies de tributo, o constituinte declina expressamente os *factos jurídicos* genéricos que podem servir de suporte à instituição das taxas, porém a respeito dos impostos, o constituinte não realiza a mesma descrição.

Por fim, o autor divide a competência tributária em duas, a comum e a privativa. A privativa se refere aos impostos e a comum para as taxas e contribuições de melhoria, resolvendo aparentemente uma problemática, dividindo os poderes de tributar e as espécies de tributo<sup>51</sup>.

## 2.2 Segurança jurídica

O princípio da segurança jurídica encontra-se disposto na Constituição Federal em vários momentos do texto legal, como no *caput* do artigo 5<sup>o52</sup> e no § 2<sup>o53</sup> do mesmo dispositivo,

<sup>48</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. 8.ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p.74

<sup>49</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 16. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 44-47.

<sup>50</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Art. 145. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm#adct](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm#adct). Acesso em 17/10/2019

<sup>51</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 16. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 48.

<sup>52</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Art. 5<sup>o</sup>. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm#adct](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm#adct). Acesso em 05/09/2019.

<sup>53</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Art. 5<sup>o</sup>, § 2<sup>o</sup>. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm#adct](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm#adct). Acesso em 05/09/2019.

também se encontra no artigo 6<sup>o</sup><sup>54</sup> e no artigo 103-A<sup>55</sup>, além de ser citado em demais leis esparsas.

Ressalta-se que o termo “segurança” utilizado no *caput* do artigo 5<sup>o</sup> trata-se de uma função genérica da função do Estado, que pode se referir tanto à promoção de segurança pelo Estado, quanto à instrumentalidade de segurança jurídica a ser efetivada pelo Estado.

Trata-se de um princípio construído a partir de um somatório de outros princípios, não se restringindo apenas aos enunciados normativos, mas se fazendo presente numa condição de direito fundamental à ordem jurídica, como também como uma garantia material.

Na esfera tributária, a segurança jurídica torna-se importante nas relações jurídicas existentes entre o Estado e o contribuinte, uma vez que a segurança jurídica do sistema de competências do federalismo e das limitações que asseguram direitos, interage com os demais princípios para construir um ato de aplicação, o princípio da segurança jurídica, que deve ser concretizado na máxima possibilidade<sup>56</sup>. A segurança ao lado da justiça e liberdade, formam os valores clássicos do direito de qualquer sociedade livre.

A segurança jurídica pode assumir diversas qualificações na ordem jurídica, como exigência, princípio, garantia, exigência fundamental, ou até mesmo princípio superior. Isso acontece pelo fato de “segurança jurídica” ser interpretada de diversas formas, a depender de cada caso analisado, mas o que se predomina é que se caracteriza como fim do direito.

A segurança jurídica exige uma previsibilidade e certeza da legalidade, como equivalentes de especificações dos critérios de generalidade e abstração que sempre acompanharam as leis<sup>57</sup>. A certeza encontra amparo na aplicação da estabilidade do sistema normativo e direito alegado.

O nosso ordenamento necessita de uma segurança jurídica para seu melhor e mais eficaz desempenho, visto que a dinâmica do nosso ordenamento é realizada por diversas decisões institucionalizadas e funcionalmente controláveis, uma vez que são estabelecidas por pessoas que podem realizar omissões que desfavoreçam o destinatário de determinada norma jurídica.

<sup>54</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Art. 6<sup>o</sup>. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm#adct](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm#adct). Acesso em 05/09/2019.

<sup>55</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Art. 103-A. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm#adct](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm#adct). Acesso em 05/09/2019.

<sup>56</sup> TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: Metodica da Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: RT, 2011, p.178.

<sup>57</sup> TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: Metodica da Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: RT, 2011, p.198.

Logo, a segurança jurídica é um direito fundamental, mas também é uma garantia de concretização de outros direitos e liberdades, ou seja, é um equilíbrio dos direitos.

A eficácia do sistema tributário e a justiça, exigem uma correta interpretação e aplicação das normas tributárias pela Administração, capaz de proporcionar uma segurança jurídica ao contribuinte, exigindo ainda uma imparcialidade por parte da Administração e das instâncias de controle, para que se haja justiça no caso concreto e não um julgamento arbitrio para um benefício pessoal.

### 2.3 Devido Processo Legal e Direito de Propriedade

O princípio do devido processo legal<sup>58</sup> e do direito de propriedade<sup>59</sup>, são direitos fundamentais e estão dispostos no artigo 5º da CF/88. O devido processo legal garante que ninguém será privado dos seus direitos se não for observado a legalidade processual, que lhe garante consequentemente outros direitos, como o direito de acesso a justiça<sup>60</sup>, e o direito ao contraditório e a ampla defesa<sup>61</sup>. Isso se trata de uma garantia de proteção ao cidadão perante a autoridade do Estado, tendo em vista que o cidadão é a parte mais vulnerável no litígio.

Luiz Guilherme Marinoni e Daniel Mitidiero<sup>62</sup> explicam que o direito ao processo justo ou o chamado devido processo legal, compõe princípio fundamental junto à organização do Estado, é o modelo de atuação do Estado e dos particulares em determinados litígios. É através desse direito que o Estado cumpre os seus deveres e é possível ter processos idôneos e direitos concretizados.

Marilene Talarico reforça esse entendimento, explicando que entre as garantias da lei, há uma maior menção à ampla defesa, tanto no processo judicial, quanto nos processos administrativos, assegurando também o contraditório, e a produção de provas necessárias para à obtenção de uma decisão justa<sup>63</sup>. Sendo assim, o devido processo legal é a proteção dos direitos e liberdades dos cidadãos contra qualquer modalidade de legislação que viole os direitos previstos na Constituição.

<sup>58</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Art. 5º, LIV. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm#adct](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm#adct). Acesso em 05/09/2019.

<sup>59</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Art. 5º, XXII. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm#adct](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm#adct). Acesso em 05/09/2019.

<sup>60</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Art. 5º, XXXV. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm#adct](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm#adct). Acesso em 05/09/2019.

<sup>61</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Art. 5º, LV. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm#adct](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm#adct). Acesso em 05/09/2019.

<sup>62</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. **Curso de Direito Constitucional**. Ingo Wolfgang Sarlet, Luiz Guilherme Marinoni e Daniel Mitidiero. 7. Ed. São Paulo: Saraiva Educação. 2018. p. 798.

<sup>63</sup> SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes (Coord.). **Direito Tributário: Estudos em tributo ao jurista Ives Gandra da Silva Martins**. Belo Horizonte: Fórum, 2016. p. 177.

O devido processo legal se caracteriza com o desenvolvimento do processo, composto por garantias que se justificam para que se haja isonomia nos direitos das partes que envolvem o litígio, ou seja, o processo deve ser equilibrado entre ambas as partes para que se possa falar ao final, em uma justiça adequada.

Cleucio Nunes explica que a doutrina divide o processo legal em duas vertentes. Uma de direito material, razão pela qual o princípio se desdobra em *substantive due process*. E outra de direito processual, sendo esta a noção de instrumento de efetivação dos direitos constituídos no sistema jurídico<sup>64</sup>.

Esse princípio chamado *substantive due process* surge no momento em que as leis e os demais atos normativos são elaborados. No Direito Tributário é possível observar esse *substantive due process* no artigo 150 da CF/88, no qual, como já explicado anteriormente, elenca um rol de limitações à cobrança de tributos, onde o legislador não poderá elaborar leis que afrontem este rol, sob pena de ser considerado inconstitucional.

Cleucio Nunes finaliza seu entendimento sobre o devido processo legal, com a seguinte percepção:

O 'devido processo legal' é a própria concepção do processo como condição legítima, na democracia, de impedir contra alguém a perda ou restrição parcial de seu patrimônio ou de sua liberdade. Além dos bens fundamentais, liberdade e patrimônio, o devido processo legal se espalha na defesa dos direitos fundamentais inscritos no caput no artigo 5 da Constituição Federal. Assim, as garantias do direito à vida, à igualdade, à segurança, à intimidade e à propriedade, também são tuteladas pelo devido processo legal, de sorte que a qualquer ameaça de ofensa a esses direitos poderá ser obstada por meio de investidas processuais<sup>65</sup>.

Já o direito de propriedade, trata-se de um direito fundamental e não pode ser extinto por emenda constitucional, ou seja, refere-se à um direito protegido por cláusula pétrea. A propriedade pode ser estabelecida como a relação jurídica existente entre o proprietário de um bem e o não proprietário.

O direito de propriedade é oponível (*erga omnes*) e o proprietário possui o poder sobre o seu bem, podendo excluir quaisquer terceiros que tentem se opor ao seu direito e não necessita de uso contínuo para que não se extinga.

<sup>64</sup> NUNES, Cleucio Santos. **Curso Completo de Direito Processual Tributário**. 2. Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. E-book p.113.

<sup>65</sup> NUNES, Cleucio Santos. **Curso Completo de Direito Processual Tributário**. 2. Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. E-book p.114.

Em suma, o direito de propriedade é o direito em que o cidadão tem de controlar o acesso a recursos ou ativos de que é titular. O proprietário possui sobre a sua propriedade o direito pleno de uso, gozo e disposição.

Com base nestes entendimentos, fica evidente que ao autorizar a utilização de valores referentes aos depósitos realizados pelos contribuintes, antes mesmo do trânsito em julgado da ação, a EC nº 94/2016 e a EC nº 99/2017 estão violando as restrições impostas ao poder constituinte, dispostas no artigo 60 § 4º incisos III e IV da CF/88<sup>66</sup>, a separação dos poderes e aos direitos de garantias individuais, o direito de propriedade e o devido processo legal subjetivo.

A utilização de valores que em regra ainda não lhe pertence, afronta o direito de propriedade do particular, e por consequência o seu direito de liberdade.

### **3 AS EMENDAS CONSTITUCIONAIS Nº 62/2009, Nº 94/2016 E Nº 99/2017**

#### **3.1 Os princípios e direitos violados com as normas segundo as Ações Diretas de Inconstitucionalidades propostas**

Antes de falarmos diretamente sobre as Ações Diretas de Inconstitucionalidades, é importante explicarmos o que são essas ações propriamente ditas, ou melhor dizendo, o que é essa forma de controle constitucional.

A ADI ou ADIN é o instrumento pelo qual é possível declarar que determinada lei por inteiro ou apenas parte dela é inconstitucional, ou seja, que está confrontando direitos ou deveres previstos na Constituição Federal, que é o parâmetro vigente.

Nas palavras do Ministro Gilmar Mendes, a ADI é aquela “proposta pelos entes e órgãos arrolados no art. 103 e tem por objeto a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal ou estadual (art. 102, I, a, da CF/88)”<sup>67</sup>.

---

<sup>66</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Art. 60, §4º, III e IV. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm#adct](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm#adct). Acesso em 05/09/2019.

<sup>67</sup> MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de Direito Constitucional**. Gilmar Ferreira Mendes, pailo Gustavo Gonet Branco. 12. Ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva. 2017 (Série IDP). p. 1251

Em conformidade com o artigo 102, inciso I, a da CF/88<sup>68</sup>, compete ao STF, Julgar e processar a ADI, logo adiante, no artigo 103<sup>69</sup> é previsto quem possui a capacidade postulatória desta ação.

Entendemos que a ADI possui como objeto, o julgamento de constitucionalidade de determinada norma, não havendo conflito de interesse entre as partes, mas sim a análise da norma para se verificar se fere ou não a Constituição Federal.

Luiz Guilherme Marinoni<sup>70</sup>, diz que essa verificação na norma é realizada de modo abstrato, uma vez que na ação direta não há caso concreto que tenha como pressuposto a aplicação da norma, além de que na ação de declaração de inconstitucionalidade, existe a imposição de se retirar o normativo que fere o texto constitucional.

A ADI é iniciada por meio de uma petição inicial, contendo as cópias da lei ou ato normativo impugnado e as documentações para comprovar a impugnação<sup>71</sup>, ressaltando que uma vez proposta a ação, não é permitido a sua desistência<sup>72</sup>.

Hugo de Brito Segundo explica que a ADI não se trata de um exercício de jurisdição, visto que não há um conflito concreto, ou seja, é uma ação para se corrigir um erro, e que o STF ao julgar procedente uma ação de inconstitucionalidade, está corrigindo um defeito verificado no ordenamento jurídico.

A propósito do termo ação, conquanto já esteja consagrada a expressão ação direta de inconstitucionalidade, ou ação de inconstitucionalidade, não se trata aqui, a rigor, de uma ação, no sentido processual da palavra. Isso porque não há exercício da jurisdição, pelo menos em sua significação tradicional, que é a de resolução de um conflito em um caso concreto.

Ao julgar ações de inconstitucionalidade, o STF não aplica a Constituição a um caso concreto, mas sim corrige um defeito que, no plano hipotético, normativo, da abstração jurídica, é verificado no ordenamento. Em outros termos, e lembrando lições básicas de Teoria Geral do Direito, é o direito objetivo – e não o direito subjetivo – que se corrige. A rigor, trata-se de produção normativa. O STF atua como legislador negativo, de modo erga omnes<sup>73</sup>.

<sup>68</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Art. 102, I, a. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm#adct](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm#adct). Acesso em 23/10/2019.

<sup>69</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Art. 103. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm#adct](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm#adct). Acesso em 23/10/2019.

<sup>70</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. **Curso de Direito Constitucional**. Ingo Wolfgang Sarlet, Luiz Guilherme Marinoni e Daniel Mitidiero. 7. Ed. São Paulo: Saraiva Educação. 2018. p.1126-1127.

<sup>71</sup> BRASIL. **Lei Nº 9.868, De 10 De Novembro De 1999**. Art. 3º, I e II. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L9868.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9868.htm). Acesso em 23/10/2019

<sup>72</sup> BRASIL. **Lei Nº 9.868, De 10 De Novembro De 1999**. Art. 5º. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L9868.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9868.htm). Acesso em 23/10/2019

<sup>73</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. 10. Ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas. 2018. p. 461.

Por produzir um efeito *erga omnes*, a ADI possui um resultado, em tese, inquestionável e em se tratando da norma, essa não é mais aplicável.

Em se tratando das modificações propostas no texto constitucional, estas são chamadas de Emendas Constitucionais e mesmo possuindo uma natureza constitucional se submetem a este controle, visto que além de ter que obedecer às previsões do artigo 60 da CF/88<sup>74</sup>, as Emendas Constitucionais advêm do poder constituinte derivado e não do originário.

Após esse breve esclarecimento sobre o que são as Ações Diretas de Inconstitucionalidades, passamos para a verificação dos direitos violados com os normativos analisados neste trabalho, apreciando as seguintes ADI's: (i) ADI 4357/DF<sup>75</sup>; (ii) ADI 4425/DF<sup>76</sup>; e, (iii) ADI 5679/DF<sup>77</sup>. Ressalta-se que abordaremos os pontos principais de cada uma dessas ações.

Primeiramente trataremos sobre a ADI 4357/DF que tem como Relator o Ministro Ayres Britto, a ADI foi proposta em 2009 pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil (CFOAB), Associação dos Magistrados Brasileiros (AMB), Associação Nacional dos Membros do Ministério Público (CONAMP), Associação Nacional dos Servidores do Poder Judiciário (ANSJ), Confederação Nacional dos Servidores Públicos (CNSP) e Associação Nacional dos Procuradores do Trabalho (ANPT).

A ADI 4357/DF trata sobre a Emenda Constitucional nº 62/2009, que alterou o artigo 100 da Constituição federal e acrescentou o artigo 97 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), que institui o regime especial de pagamento de precatórios pelos entes federativos.

Os requerentes alegam que além da EC nº 62/2009 não respeitar o previsto no artigo 60, §2º da CF/88, a emenda possui diversos outros vícios inconstitucionais materiais, que em suma, são:

- (i) § 2º do art. 100 da CF: a expressão “na data de expedição do precatório” ofenderia os princípios da igualdade, da razoabilidade e da proporcionalidade (caput do art. 5º da CF), por não considerar preferenciais os créditos de

<sup>74</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Art. 60, I a III. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm#adct](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm#adct). Acesso em 23/10/2019.

<sup>75</sup> BRASIL. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4357, 15 de Dezembro de 2009**. DISTRITO FEDERAL, DF: Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=3813700>. Acesso em 23/10/2019

<sup>76</sup> BRASIL. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4425, 08 de Junho de 2010**. DISTRITO FEDERAL, DF: Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=3900924>. Acesso em 23/10/2019

<sup>77</sup> BRASIL. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5679, 23 de Março de 2017**. DISTRITO FEDERAL, DF: Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5156895>. Acesso em 23/10/2019

pessoas que venham a completar 60 (sessenta) anos de idade após a expedição do precatório.

(ii) §§ 9º e 10 do art. 100 da CF: ao tornar obrigatória a compensação do crédito a ser inscrito em precatório com “débitos líquidos e certos, inscritos ou não em dívida ativa e constituídos contra o credor original pela Fazenda Pública devedora”, os novos dispositivos constitucionais violariam os direitos de liberdade e propriedade dos indivíduos (caput e inciso XXII do art. 5º da CF), além da garantia de razoável duração do processo (inciso LXXVIII do art. 5º da CF). [...] Ademais, o fato de a compensação referir-se a anteriores débitos do credor original do precatório ofenderia o direito de propriedade (inciso XXII do art. 5º da CF), os princípios da segurança jurídica e da proporcionalidade (caput do art. 5º da CF) e a garantia do devido processo legal substantivo (inciso LIV do art. 5º da CF).

(iii) § 12 do art. 100 da CF, inciso II do § 1º e § 16, ambos do art. 97 do ADCT: esses dispositivos, acrescentados pela Emenda Constitucional 62/2009, violariam o direito de propriedade (inciso XXII do art. 5º da CF), os princípios da igualdade (caput do art. 5º da CF), da moralidade, da eficiência (caput do art. 37 da CF) e da separação dos Poderes (art. 2º da CF), além da garantia constitucional da coisa julgada (inciso XXXVI do art. 5º da CF).

(iv) art. 97 do ADCT (acrescentado pelo art. 2º da EC 62/2009): a possibilidade de o Poder Público dilatar por quinze anos a completa execução das sentenças judiciais transitadas em julgado significaria desrespeito às garantias do livre e eficaz acesso ao Poder Judiciário (inciso XXXV do art. 5º da CF), do devido processo legal (inciso LIV do art. 5º da CF) e da razoável duração do processo (inciso LXXVIII do art. 5º do CF), além de afrontar a autoridade das decisões judiciais já insuscetíveis de recurso.

(v) art. 6º da EC 62/2009: cassou-se o poder liberatório do pagamento de tributos da entidade devedora, referido no § 2º do art. 78 do ADTC, o que maltrata a garantia constitucional do direito adquirido (inciso XXXVI do art. 5º da CF)<sup>78</sup>.

No voto proferido pelo Ministro Relator Ayres Britto em 06 de Outubro de 2011, após analisar as questões envolvidas, declara que a EC nº 62/2009 é formalmente inconstitucional, não apenas por não ter observado o prazo regimental do Senado Federal<sup>79</sup>, mas principalmente por não observar o disposto na Constituição Federal no que se trata acerca do rito a ser seguido para emenda constitucional, vejamos um trecho do voto do Ministro Relator:

Ante o exposto, destaco a arguição de inconstitucionalidade formal para acatá-la. Pelo que declaro a inconstitucionalidade de toda a Emenda Constitucional nº 62, de 09 de dezembro de 2009, pois, repito, o que sucedeu foi um debate e votação tão de cambulhada, respeitosa o digo, que veio a caracterizar preterição constitucional da espécie auto evidente. E auto evidente, porque

<sup>78</sup> BRASIL. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4357, 15 de Dezembro de 2009**. DISTRITO FEDERAL, DF: Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6812428>. Acesso em 23/10/2019. p. 18-21.

<sup>79</sup> BRASIL. **Resolução nº 93, de 1970 – Regimento Interno do Senado Federal**. Art. 362. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/documents/12427/45868/RISF+2018+Volume+1.pdf/cd5769c8-46c5-4c8a-9af7-99be436b89c4>. Acesso em 23/10/2019

acima de qualquer dúvida interpretativa ou elaboração mental, por aligeirada que seja. Escapismo ritualístico demonstrável por si mesmo, portanto<sup>80</sup>.

Após declarar a inconstitucionalidade da EC nº 62/200, o Relator passou para a análise dos vícios de inconstitucionalidade material alegadas pelos autores da ADI.

Um ponto importante à de se destacar no voto do Ministro Ayres Britto, é que com o intuito de saber mais sobre os fundos das contas públicas, foi solicitado informações sobre isso aos Tribunais de Justiça dos Estados e ao do Distrito Federal e Territórios, aos Tribunais Regionais do Trabalho, às Secretarias de Fazenda dos Estados e do Distrito Federal e às Secretarias Municipais de Fazenda das Capitais, sendo possível perceber que não falta dinheiro para o pagamento dos precatórios, mas o que existe é uma má administração por parte dos governantes.

E de posse de alguns dados dos últimos dez anos (receitas correntes líquidas, pagamento anual de precatórios e estoque da dívida vencida e vincenda), minha conclusão foi a de que, o mais das vezes, não falta dinheiro para o pagamento de precatórios. Em alguns casos, fica até evidente que o montante atual da dívida é resultado da falta de compromisso dos governantes quanto ao cumprimento das decisões judiciais. Ainda que apenas por amostragem, tendo em vista a incompletude de algumas informações e a carência de outras<sup>81</sup>.

Ao final, após muitos debates e controvérsias acerca de legitimidade de partes e procedência ou não dos pedidos, o Tribunal em 14 de Março de 2013, por maioria e nos termos do voto do Ministro Ayres Britto, julgou parcialmente procedente a ação direta. Vejamos o Voto:

Por todo o exposto, julgo procedente a ação para declarar a inconstitucionalidade formal de toda a Emenda Constitucional nº 62, de 09 de dezembro de 2009. Caso vencido quanto ao vício de inconstitucionalidade formal, julgo parcialmente procedente a ação para o fim de: a) declarar a inconstitucionalidade da expressão “na data de expedição do precatório”, contida no § 2º do art. 100 da Constituição Federal; b) declarar inconstitucionais os §§ 9º e 10 do art. 100 da Constituição da República; c) assentar a inconstitucionalidade da expressão “índice oficial de remuneração básica da caderneta de poupança”, constante do § 12 do art. 100 da Constituição Federal, do inciso II do § 1º e do § 16, ambos do art. 97 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias; d) declarar inconstitucional o fraseado “independentemente de sua natureza”, contido no § 12 do art. 100 da Constituição, para que aos precatórios de natureza tributária se apliquem os mesmos juros de mora incidentes sobre o crédito tributário; e) declarar a

<sup>80</sup> BRASIL. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4357, 15 de Dezembro de 2009**. DISTRITO FEDERAL, DF: Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6812428>. Acesso em 23/10/2019. p. 31.

<sup>81</sup> BRASIL. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4357, 15 de Dezembro de 2009**. DISTRITO FEDERAL, DF: Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6812428>. Acesso em 23/10/2019. p. 58.

inconstitucionalidade, por arrastamento (itens “c” e “d” acima), do art. 5º da Lei nº 11.960/2009; f) assentar a inconstitucionalidade do § 15 do art. 100 da Constituição Federal e de todo o art. 97 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (especificamente o caput e os §§ 1º, 2º, 4º, 6º, 8º, 9º, 14 e 15, sendo os demais por arrastamento ou reverberação normativa)<sup>82</sup>.

Passamos agora para a análise da ADI 4425/DF que também tem como Relator o Ministro Ayres Britto, a ADI foi proposta em 2010 pela Confederação Nacional da Indústria (CNI) e também versa sobre a Emenda Constitucional nº 62/2009, a ação foi proposta especificamente contra os §§ 9º e 12 do artigo 100 da Constituição Federal, contra o artigo 97 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), além dos artigos 3º, 4º e 6º da referida emenda.

A ADI 4425/DF foi proposta ainda no decorrer do julgamento da ADI 4357/DF, e por tratar da mesma Emenda Constitucional e basicamente dos mesmos dispositivos, foi incorporada a ADI em curso e deste modo, julgada parcialmente procedente.

Por fim, mas não menos importante, a ADI 5679/DF que tem como Relator o Ministro Luís Roberto Barroso, foi proposta em 2017 pelo Procurador-Geral da República questionando o artigo 2º da Emenda Constitucional nº 94/2016, que especificamente insere ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) o artigo 101 que trata acerca da utilização dos depósitos judiciais pelos entes federativos.

O requerente alega que foram violados cinco direitos constitucionais com a EC nº 94/2016, sendo eles:

- (i) art. 2º, por afronta à divisão de funções;
- (ii) art. 5º, caput, e art. 170, II, por ofensa ao direito fundamental de propriedade dos titulares de depósitos;
- (iii) art. 5º, XXXV, por violação ao direito fundamental de acesso à justiça;
- (iv) art. 5º, LIV, por violação do princípio do devido processo legal substantivo;
- (v) art. 5º, LXXVII, por desrespeito à duração razoável do processo, afrontando, como consequência, o art. 60, § 4º, III e IV, da Constituição<sup>83</sup>.

A principal argumentação utilizada nesta ação, foi a de que a inconstitucionalidade da EC nº 94/2016 consiste no risco que o depositante possui ao requerer o levantamento do depósito judicial ao final do processo, já que de acordo com a norma, o ente federativo pode

<sup>82</sup> BRASIL. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4357, 15 de Dezembro de 2009**. DISTRITO FEDERAL, DF: Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6812428>. Acesso em 23/10/2019. p. 60.

<sup>83</sup> BRASIL. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5679, 23 de Março de 2017**. DISTRITO FEDERAL, DF: Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=311977485&ext=.pdf>. Acesso em 23/10/2019. p. 03.

utilizar os valores antes do trânsito e julgado da ação, o que estaria violando diretamente o direito de propriedade, o direito de acesso a justiça, o devido processo legal e o direito a razoável duração do processo dos depositantes, já que para reaver os seus valores, o depositante teria que litigar, violando assim, cláusulas pétreas.

Mesmo a utilização se tratando de provisória, não há garantias que o ente federativo devolverá o valor no tempo estabelecido pela norma, uma vez que o mesmo está utilizando esta verba para pagar dívidas que em tese, não possui dinheiro para pagar, então caso sai perdedor na ação, como devolverá o valor ao depositante? A dívida do ente logo se tornará uma bola de neve.

Em 07 de Junho de 2017 o Ministro Relator entendeu que só haveria realmente uma ameaça de violação aos dispositivos da Constituição, caso não fosse realmente respeitada as previsões da EC nº 94/2016, julgando deste modo, parcialmente o deferimento da cautelar, nos seguintes termos:

[...] para explicitar, com efeitos vinculantes e gerais, que a utilização dos recursos pelos Estados deve observar as seguintes condições: (i) prévia constituição do fundo de reserva, (ii) destinação exclusiva para quitação de precatórios em atraso até 25.3.2015, e (iii) exigência de que os pertinentes valores sejam transpostos das contas de depósito diretamente para contas vinculadas ao pagamento de precatórios, sob a administração do Tribunal competente, afastando-se o trânsito de tais recursos pelas contas dos Tesouros estaduais e municipais<sup>84</sup>.

Com a análise dessas emendas constitucionais, podemos observar que em todas as ações se questionavam a violação aos direitos fundamentais, principalmente o direito de propriedade, o direito de acesso à justiça e o devido processo legal.

É importante ressaltar ainda que, mesmo com a declaração de inconstitucionalidade das ADI's 4357 e 4425, o STF modulou os efeitos temporais de sua decisão por um período de 05 (cinco) exercícios financeiros a contar de janeiro de 2016, sendo proposto ainda a compensação dos precatórios com os tributos devidos ao ente político devedor.

### **3.2 A modulação de efeitos do Supremo Tribunal Federal**

A modulação de efeitos trata-se daquela eventualidade em que se torna possível restringir temporariamente determinada decisão do Supremo Tribunal Federal, ou melhor dizendo, é quando determina que a decisão tenha seus efeitos produzidos apenas futuramente.

<sup>84</sup> BRASIL. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5679, 23 de Março de 2017. DISTRITO FEDERAL, DF: Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=311977485&ext=.pdf>. Acesso em 23/10/2019. p. 12.

A modulação dos efeitos do STF é assegurada pelo artigo 27 da Lei nº 9.868/1999, *in verbis*:

Art. 27. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado<sup>85</sup>.

Ademais, o CPC também assegura essa modulação de efeitos em seu § 3º do artigo 927 que diz que, “na hipótese de alteração de jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal e dos tribunais superiores ou daquela oriunda de julgamento de casos repetitivos, pode haver modulação dos efeitos da alteração no interesse social e no da segurança jurídica”<sup>86</sup>.

Com o intuito de quitar os precatórios e tendo como base essa modulação de efeitos advinda do STF, o Congresso promulgou a EC nº 94/2016, com um regime que anteriormente já havia sido declarada inconstitucional, contudo, utilizando novas regras para os repasses, tendo o seu prazo final até Dezembro de 2020, o que acabou sendo alterado com a vinda da EC nº 99/2017, que alterou o prazo final para os pagamentos até Dezembro de 2024.

O Ministro Marco Aurélio é contra essa sistemática de modulação de efeitos das decisões e entende que não cabe mitigação do ato judicial em termos de guarda da Constituição. No julgamento do RE 556.664/RS sobre prescrição e decadência do crédito tributário, o Ministro não foi favorável a modulação, como veremos:

Não vejo com bons olhos, Presidente, a modulação em caso que acaba por diminuir a eficácia da Constituição Federal. A modulação quando, em última análise, há o prejuízo para os contribuintes, já exasperados com a carga tributária e, também, o locupletamento do Estado. Por isso, peço vênica para, na espécie, votar contra a modulação [...].

Em suma, há de se dizer que para que haja uma modulação de efeitos, deve possuir razões jurídicas o suficiente para que seja embasada essa modificação, além de um interesse social, já que a modulação de efeitos suspende os efeitos da decisão e prorroga a sua eficácia para ser cobrada futuramente, e em se tratando de uma declaração de inconstitucionalidade, há de supor que está norma é mais importante até que a própria Carta Magna.

<sup>85</sup> BRASIL. Lei Nº 9.868, De 10 De Novembro De 1999. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L9868.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9868.htm). Acesso em 23/10/2019

<sup>86</sup> BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de Março de 2015. Código de Processo Civil. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm). Acesso em 23/10/2019.

## CONCLUSÃO

Sabemos que o precatório é a requisição de pagamento de uma condenação em que a Fazenda Pública foi condenada, com valores acima de 60 (sessenta) salários mínimos, e que as Emendas Constitucionais permitiram que os entes federativos utilizassem os valores depositados pelos contribuintes para os pagamentos dessas dívidas.

Podemos constatar após a análise das Emendas Constitucionais nº 94/2016 e nº 99/2017, que ainda estão em vigor, ao menos três vertentes que nos levam a considerar que o Legislador ao promulgar tais normas, mesmo após a declaração de inconstitucionalidade sobre o regime especial de precatórios, realizou um estratégia um tanto quanto ardil para utilizar os valores depositados pelos contribuintes para sanar as dívidas dos entes federativos.

Primeiramente, sabemos que o STF costumava modular as decisões em casos de inconstitucionalidade, contudo, com a vigência do CPC a modulação de efeitos da decisão só é permitida se houver uma alteração da jurisprudência, isso decorrer pois é necessário que haja uma segurança jurídica ao contribuinte e que o direito seja relativamente estável.

A modulação de efeito conferida pelo STF, fez com que o legislador encontrasse uma brecha para resolver os problemas com os precatórios, que eram considerados como impagáveis, mas o que realmente acontece, como visto pelo Ministro Barroso, é que os governantes não conseguem administrar suas verbas e acabam não pagando o que é devido, já que dinheiro não falta.

O segundo ponto importante, é que podemos verificar que as Emendas Constitucionais ao permitir que os entes federativos tributantes utilizem determinadas porcentagens dos valores depositados pelos contribuintes para sanar as suas dívidas, fere diretamente o direito de propriedade do contribuinte, já que o valor ainda pertence ao mesmo e não há uma verdadeira garantia de devolução do valor caso o ente saia perdedor na ação, uma vez que já está utilizando este valor para pagar outras dívidas.

Por fim, mas não menos importante, a modulação de efeitos da declaração de inconstitucionalidade da EC nº 62/2009, fere diretamente a Constituição Federal, já que a coloca como uma norma suplementar em relação ao efeito da decisão proferida, e não como o parâmetro magno que ela deve ser. Nesta linha, a promulgação das EC nº 94/2016 e EC nº 99/2017, fere diretamente a separação dos poderes e a segurança jurídica, uma vez que o ente interfere diretamente no judiciário e deixa o contribuinte vulnerável quanto ao que se dará ao final do processo.

O certo é que, se o ente federativo quer utilizar os valores depositados das ações em que são partes, em vez de tomar para si e usa-lo como proprietário fosse, deveria buscar com o judiciário uma forma de tornar esses processos mais céleres a fim de a depender do julgamento, saber se deverá utilizar ou não os valores depositados pelo contribuinte.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 11. Ed. São Paulo: LTr, 2017.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 22. Ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

BRASIL. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4357, 15 de Dezembro de 2009**. DISTRITO FEDERAL, DF: Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=3813700>. Acesso em 23/10/2019

BRASIL. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4425, 08 de Junho de 2010**. DISTRITO FEDERAL, DF: Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=3900924>. Acesso em 23/10/2019

BRASIL. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5679, 23 de Março de 2017**. DISTRITO FEDERAL, DF: Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5156895>. Acesso em 23/10/2019

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Proposta de Emenda Constitucional 74/2015**. Justificação para a proposta da emenda à Constituição. Disponível em: [https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=1353360&filenam e=PEC+74/2015](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1353360&filenam e=PEC+74/2015). Acesso em 14/04/2019.

BRASIL. **Conceito de depósito administrativo**. Disponível em: <http://www.campinas.sp.gov.br/governo/financas/porta/deposito.php>. Acesso em: 24/07/2019.

BRASIL. **Conceito de depósito judicial**. Disponível em: <http://www.cnj.jus.br/noticias/cnj/81573-cnj-servico-entenda-o-objetivo-dos-depositos-judiciais>. Acesso em 24/07/2019.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm#adct](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm#adct). Acesso em 14/04/2019.

BRASIL. **Conversão do depósito em renda**. Disponível em: <http://www.campinas.sp.gov.br/governo/financas/porta/deposito.php>. Acesso em 30/07/2019.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 94, de 15 de dezembro de 2016**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc94.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc94.htm). Acesso em 14/04/2019.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 99, de 14 de dezembro de 2017.** Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc/emc99.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc99.htm). Acesso em 04/09/2019.

BRASIL. **Lei Complementar nº 151, de 05 de agosto de 2015.** Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/Lcp151.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp151.htm) Acesso em 14/04/2019.

BRASIL. **Lei nº 13.105, de 16 de Março de 2015.** Código de Processo Civil. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm). Acesso em 23/10/2019.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966.** Código Tributário Nacional. Art. 151. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm). Acesso em 14/04/2019.

BRASIL. **LEI Nº 9.868, DE 10 DE NOVEMBRO DE 1999.** Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L9868.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9868.htm). Acesso em 23/10/2019

BRASIL. **Reforma Tributária.** CCiF – Centro de Cidadania Fiscal. Disponível em: <https://www.ccif.com.br/nossa-reforma-tributaria/>. Acesso em 17/10/2019.

BRASIL. **Reforma Tributária e Desenvolvimento Regional.** Estadão. Disponível em: <https://economia.estadao.com.br/noticias/geral,reforma-tributaria-e-desenvolvimento-regional,70003013112>. Acesso em 17/10/2019.

BRASIL. **Resolução nº 93, de 1970 – Regimento Interno do Senado Federal.** Disponível em:

<https://www25.senado.leg.br/documents/12427/45868/RISF+2018+Volume+1.pdf/cd5769c8-46c5-4c8a-9af7-99be436b89c4>. Acesso em 23/10/2019

BRASIL. **Significado de depósito.** Dicio – Dicionário Online de Português. Disponível em: <https://www.dicio.com.br/deposito/> Acesso em 24/07/2019.

BRASIL. **Súmula 112.** Superior Tribunal de Justiça. Disponível em: [https://ww2.stj.jus.br/docs\\_internet/revista/electronica/stj-revista-sumulas-2010\\_8\\_capSumula112.pdf](https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/electronica/stj-revista-sumulas-2010_8_capSumula112.pdf). Acesso em 14/04/2019.

BRASIL. **Súmula Vinculante 28.** Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1278>. Acesso em 30/07/2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário Linguagem e Método.** 3. ED. São Paulo: Noeses, 2009.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro.** 16. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário.** 8.ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

- KFOURI Jr., Anis. **Curso de Direito Tributário**. 4. Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Processo Tributário**. 10. Ed. São Paulo: LTr, 2017.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. 10. Ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas. 2018.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 38. Ed. São Paulo: LTr, 2017.
- MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de Direito Constitucional**. Gilmar Ferreira Mendes, pailo Gustavo Gonet Branco. 12. Ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva. 2017 (Série IDP)
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Da Interpretação e da Aplicação das Leis Tributárias**. São Paulo: Buschatsky, 1974.
- NUNES, Cleucio Santos. **Curso Completo de Direito Processual Tributário**. 2. Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.
- PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 9. Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.
- SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes (Coord.). **Direito Tributário: Estudos em tributo ao jurista Ives Gandra da Silva Martins**. Belo Horizonte: Fórum, 2016.
- SARLET, Ingo Wolfgang. **Curso de Direito Constitucional**. Ingo Wolfgang Sarlet, Luiz Guilherme Marinoni e Daniel Mitidiero. 7. Ed. São Paulo: Saraiva Educação. 2018.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 8. Ed. São Paulo: LTr, 2018.
- TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: Metódica da Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: RT, 2011.