

# BOLETIM CONTEÚDO JURÍDICO N. 587

(ano VIII)

(14/04/2016)

ISSN - 1984-0454



BRASÍLIA - 2016

# Conselho Editorial

COORDENADOR GERAL (DF/GO/ESP) -  
**VALDINEI CORDEIRO COIMBRA:**  
*Fundador do Conteúdo Jurídico. Mestre em  
Direito Penal Internacional Universidade  
Granda/Espanha.*

Coordenador do Direito Internacional  
(AM/Montreal/Canadá): **SERGIMAR  
MARTINS DE ARAÚJO** - Advogado com  
mais de 10 anos de experiência. Especialista  
em Direito Processual Civil Internacional.  
Professor universitário

Coordenador de Dir. Administrativo:  
**FRANCISCO DE SALLES ALMEIDA  
MAFRA FILHO** (MT): Doutor em Direito  
Administrativo pela UFMG.

Coordenador de Direito Tributário e  
Financeiro - **KIYOSHI HARADA** (SP):  
Advogado em São Paulo (SP). Especialista  
em Direito Tributário e em Direito Financeiro  
pela FADUSP.

Coordenador de Direito Penal - **RODRIGO  
LARIZZATTI** (DF/Argentina): Doutor em  
Ciências Jurídicas e Sociais pela  
Universidad del Museo Social Argentino -  
UMSA.

País: *Brasil*. Cidade: *Brasília* – DF.  
Contato: [editorial@conteudojuridico.com.br](mailto:editorial@conteudojuridico.com.br)  
WWW.CONTEUDOJURIDICO.COM.BR

## SUMÁRIO

### COLONISTA DO DIA



14/04/2016 Alice Saldanha Villar

» [Dano moral na apresentação antecipada de cheque pré-datado](#)

### ARTIGOS

14/04/2016 Filipe Ferreira Munguba

» [Controle difuso de constitucionalidade no Brasil](#)

14/04/2016 Daniele de Lucena Zanforlin

» [Do domicílio](#)

14/04/2016 João Carlos Botelho Filho

» [A crise da ação de execução fiscal, a Lei nº 6.830/80 e a Lei dos ritos de 1973](#)

14/04/2016 Tássio Lago Gonçalves

» [A motivação do ato administrativo e a despedida imotivada de empregados públicos no regime das Empresas Públicas e nas Sociedades de Economia Mista](#)

14/04/2016 Simone Soares Chagas

» [Breves comentários acerca das alterações introduzidas no código processo penal a partir da Lei 12.403/11](#)

14/04/2016 Vitor Carvalho Curvina Costa de Araujo

» [A imunidade tributária recíproca e as empresas estatais prestadoras de serviço público](#)

14/04/2016 Tauã Lima Verdán Rangel

» [Comentários aos Princípios Inspiradores do Inventário Nacional de Diversidade Linguística](#)

### MONOGRAFIA

14/04/2016 Tainara Figueiredo Soares

» [O perfil do Contador e sua conduta ética](#)

## DANO MORAL NA APRESENTAÇÃO ANTECIPADA DE CHEQUE PRÉ-DATADO

**ALICE SALDANHA VILLAR:** Advogada, autora de diversos artigos publicados em revistas jurídicas e das obras "Direito Sumular - STF" e "Direito Sumular - STJ", São Paulo: JHMizuno, 2015.

De acordo com as lições de Sérgio Carlos Covello, “o cheque pré datado, ou pós-datado, como prefere parte da doutrina, é o cheque emitido com cláusula de cobrança em determinada data, em geral a indicada como data da emissão, ou a consignada no canto direito do talão”.<sup>[1]</sup>

Não há autorização legal para o uso do cheque “pré-datado” ou “pós-datado” na Lei do cheque (Lei 7.357/85), que prevê expressamente que o cheque é ordem de pagamento à vista. Assim, a partir do momento em que é emitido, já pode ser apresentado ao banco para pagamento.

Confira:

Lei n. 7.357/85. Art. 32 O cheque é pagável à vista. Considera-se não-estrita qualquer menção em contrário. Parágrafo único - O cheque apresentado para pagamento antes do dia indicado como data de emissão é pagável no dia da apresentação.

Como se vê, o cheque é *ordem de pagamento à vista* a ser emitida contra instituição financeira (sacado), para que, pague ao beneficiário determinado valor, conforme a suficiência de recursos

em depósito, não sendo considerada escrita qualquer cláusula em contrário, conforme dispõe o art. 32 da Lei 7.357/85.[\[2\]](#)

Embora constitua ordem de pagamento à vista, a utilização do cheque para apresentação futura é prática usual nas relações comerciais, daí por que o comerciante que aceita receber a cártula como forma de caução ou pagamento, com o comprometimento de somente efetuar o depósito na data convencionada, incirá em manifesta afronta à boa-fé (objetiva) contratual se age de forma contrária, apresentando o cheque ao banco sacado antes do dia convencionado.

Tal conduta viola o princípio da boa-fé objetiva, constante no artigo 422 do CC/2002, que assim dispõe: “os contratantes são obrigados a guardar, assim na conclusão do contrato, como em sua execução, os princípios de probidade e boa-fé”.

Ressalte-se que a apresentação antecipada de cheque pré-datado pode provocar uma série de transtornos ao correntista, como por exemplo, ter seu cheque devolvido por falta de provisão de fundos, ter que pagar altos juros em razão do uso do cheque especial, ter seu nome inserido no serviço de proteção ao crédito (SPC), no Cadastro de Cheques sem Fundos (CCF), e até mesmo ter sua conta encerrada.

Vale frisar: a prática convencional da pós-datação não retira a obrigação do sacado de efetuar o pagamento, embora tal ato possa gerar responsabilidade civil do beneficiário, conforme prevê a Súmula n 370 do STJ (“Caracteriza dano moral a apresentação antecipada de cheque pré-datado”).

Oportuna torna-se aqui a referência à doutrina de Marlon Tomazette: [\[3\]](#)

“Como já mencionado, o cheque é sempre pagável a vista, considerando-se não escrita para

o sacado qualquer menção em sentido contrário (Lei nº 7.357/85 - art. 32). Em outras, palavras não importa o que consta do cheque ou de qualquer outro documento, o cheque será exigível no momento da sua apresentação ao sacado. Este pagará o cheque quando lhe for apresentado, independentemente da data que estiver nele consignada. Apesar disso, é certo que a pactuação da pós-datação é lícita e vincula os pactuantes. Assim sendo, se o beneficiário descumprir sua obrigação e apresentar o cheque antes da data combinada, ele irá responder por perdas e danos nos termos do artigo 389 do Código Civil. Se ele assumiu uma obrigação contratual e a descumpriu, ele terá que responder pela perdas e danos que seu inadimplemento contratual causou, indenizando aquele que sofreu com o seu comportamento. Nesse sentido, o STJ já decidiu que “caracteriza dano moral a apresentação antecipada de cheque pré-datado” (Súmula 370).”

### **CONCLUSÃO:**

A lei prevê que o cheque é *ordem de pagamento à vista* (art. 32 da Lei 7.357/85). Entretanto, a doutrina e jurisprudência afirmam que a pactuação da pós-datação é lícita e vincula os pactuantes.

Assim sendo, se o beneficiário descumprir sua obrigação e apresentar o cheque antes da data combinada, ele terá que responder pelas perdas e danos que seu inadimplemento contratual causou, pois tal conduta viola o princípio da boa-fé objetiva, constante no artigo 422 do CC/2002.

Numa palavra: a prática convencional da pós-datação não retira a obrigação do sacado (banco) de efetuar o pagamento, embora tal ato possa gerar responsabilidade civil do beneficiário (S.370/STJ)

NOTAS:

[1] Cf. Covello, Sérgio Carlos. Prática do cheque – São Paulo: Leud, 1994, p.44.

[2] Cf. AgRg no Ag 1159272 DF, Rel. Min. VASCO DELLA GIUSTINA (DESEMBARGADOR CONVOCADO DO

TJ/RS), 3ª Turma, DJe 27/04/2010.

[3] Cf. TOMAZETTE, Marlon. Curso de direito empresarial: Títulos de crédito. São Paulo: Atlas, 2009, vol. 2, p. 258-259.

## CONTROLE DIFUSO DE CONSTITUCIONALIDADE NO BRASIL

**FILIFE FERREIRA MUNGUBA:** Advogado. Especialista em Direito Processual Civil pelo Centro Universitário de João Pessoa - UNIPÊ (2012). Mestre em Ciências Jurídico-Políticas com menção em Direito Constitucional pela Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra - PT (2014).

**Resumo:** O presente trabalho tem por objetivo o estudo do controle difuso de constitucionalidade no sistema brasileiro de justiça constitucional, examinando suas particularidades, nomeadamente os pressupostos de admissibilidade, tanto subjetivos quanto objetivos; a cláusula de reserva do plenário e as hipóteses de sua aplicação; o recurso extraordinário e sua disciplina, mormente os institutos do prequestionamento e da repercussão geral e, por fim; o papel da intervenção do Senado Federal nesta modalidade de fiscalização da norma com a Constituição.

**Palavras-chave:** Brasil. Controle de Constitucionalidade. Supremo Tribunal Federal. Reserva de Plenário. Recurso Extraordinário.

**Abstract:** This work aims to study the judicial review in the Brazilian system of constitutional justice, examining its characteristics, including the admissibility requirements, both subjective and objective; the clause of reservation of the plenary and the chances of your application; the extraordinary appeal and discipline, especially the institutes of pre-inquiry and general repercussion and finally; the role of intervention by the Senate this control of constitutionality mode.

**Keywords:** Brazil. Judicial Review. Supreme Court. Reserve Plenary. Extraordinary Appeal.

**SUMÁRIO:** 1 INTRODUÇÃO. 2 PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE. 2.1 REQUISITOS SUBJETIVOS. 2.2 REQUISITOS OBJETIVOS. 3 CLÁUSULA DE RESERVA DE PLENÁRIO. 4 RECURSO EXTRAORDINÁRIO. 4.1 PREQUESTIONAMENTO. 4.2 VIOLAÇÃO À CONSTITUIÇÃO. 4.3 REPERCUSSÃO GERAL. 5 PAPEL DO SENADO FEDERAL. 6 CONSIDERAÇÕES FINAIS. REFERÊNCIAS.

---

## 1 INTRODUÇÃO

O controle difuso de constitucionalidade é a modalidade de controle que faculta a todos os juízes e tribunais, independentemente do grau ou instância, exercer a atividade de fiscalização da compatibilidade da norma com a Constituição. Ele surge no início do século XIX nos Estados Unidos da América, com o julgamento, pela Suprema Corte daquele país, do célebre *case Marbury x Madison*, inaugurando, assim, a tradição da *judicial review*.

Tem como características clássicas principais ser exercido, como já frisado, por qualquer juiz ou tribunal; ser incidental, ou seja, emergir da análise de um caso concreto; ser prejudicial, o que significa que o juízo de compatibilidade da norma com a Constituição é condição necessária e indispensável à solução da lide e; a decisão possui eficácia apenas entre as partes integrantes do processo, não havendo generalização dos efeitos da coisa julgada.

No Brasil, ele surge com o advento da Constituição Republicana de 1891, que sofreu significativa influência do direito norte-americano, cuja *judicial review* já estava consolidada desde o início daquele século. Assim, foi estabelecida a possibilidade de

recurso para o Supremo Tribunal Federal (STF) quando a questão versasse sobre inconstitucionalidade de lei federal, tratado ou atos de governo.

A Constituição de 1934 aprimorou os mecanismos do controle difuso, consagrando a cláusula de reserva de plenário e a intervenção do Senado Federal no procedimento de ampliação dos efeitos da decisão de inconstitucionalidade, institutos esses conservados até hoje pela vigente Constituição.

Após algum retrocesso operado pela Carta ditatorial de 1937<sup>[1]</sup> no que atine a esta temática, houve o restabelecimento, quando do surgimento da Constituição de 1946, da sistemática reproduzida na Constituição de 1934, que praticamente foi mantida sem maiores alterações nas subsequentes Constituições brasileiras, até o advento da Emenda Constitucional nº. 45/2004 que trouxe algumas mudanças no procedimento do controle incidental de constitucionalidade.

Este trabalho tem por objetivo analisar o tratamento atual desta modalidade de controle de constitucionalidade no país, especialmente seus pressupostos de admissibilidade, a disciplina da cláusula de reserva de plenário, além do regramento do Recurso Extraordinário, seus requisitos e o papel do Senado Federal neste imbrincado procedimento. Com esta abordagem, espera-se oferecer um panorama geral sobre este importante e indispensável instituto do direito constitucional.

## **2 PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE**

O controle de constitucionalidade concreto no Brasil geralmente opera-se pela via difusa, pois, conforme já assinalado, desde a Constituição Republicana de 1891 reconhece-se a possibilidade de qualquer juiz ou tribunal declarar, de modo incidental, a inconstitucionalidade de leis ou atos normativos aplicáveis ao caso *sub judice*.

Todavia, o procedimento de declara o desta referida inconstitucionalidade difere, de modo substancial, se aplicado por juiz singular ou por  rgo colegiado, pois, enquanto ao juiz de 1  grau   facultado afastar a aplica o da norma reputada inconstitucional de maneira direta, os Tribunais devero observar a denominada “cláusula de reserva de plenário”, disposta no artigo 97[2] da Constitui o Federal, que prevê um *iter* mais rebuscado para o alcance da pronuncia da inconstitucionalidade. Assim, necessário se faz analisar os pressupostos de admissibilidade[3] do referido mecanismo de controle.

## 2.1 REQUISITOS SUBJETIVOS

Aqui, trata-se de saber quais os sujeitos legitimados para levantar o incidente. Historicamente, o direito de arguir a inconstitucionalidade pertence ao Réu no âmbito do caso concreto, tanto   assim que o controle concreto de constitucionalidade também   denominado de controle por *via de exce o ou defesa*, pois, no conjunto conferido ao demandado para resistir   pretensão do Autor (matéria de defesa) insere-se a argui o de inconstitucionalidade[4] do dispositivo normativo convocado para a causa.

Entretanto, também   reconhecida ao Autor a faculdade de suscitar a questão constitucional, segundo Barroso[5], com a massifica o das decisões de caráter preventivo (tutela antecipada, provimento liminar, medida cautelar), este fenômeno tem-se observado de modo mais intenso, notadamente quando do manejo das a es constitucionais de mandado de segurança e *habeas corpus*. Outrossim, poderá o Ministério Público levantar a inconstitucionalidade, quer funcionando como parte ou como fiscal da lei (*custos legis*), assim como os terceiros intervenientes.

Quanto   possibilidade do juiz ou tribunal reconhecer *ex officio* a questão constitucional quando não houver manifesta o

das partes, há que operar uma diferenciação entre o sujeito apto a exercitá-la. Nas instâncias ordinárias (1º e 2º graus de jurisdição) não existe maiores dificuldades em reconhecer tal faculdade aos magistrados – em relação aos tribunais, devem estes observar o procedimento do art. 97 da Constituição Federal (CF) e dos arts. 948 a 950 do Código de Processo Civil (CPC) para emissão do juízo de inconstitucionalidade.

Porém, conforme destaca Barroso[6], na senda da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (RE 117.805-PR), “em sede de recurso extraordinário, não tendo havido prequestionamento da matéria constitucional, a regra de que a inconstitucionalidade poder ser declarada de ofício deve ser recebida com temperamento”[7].

## 2.2 REQUISITOS OBJETIVOS

Segundo os precisos ensinamentos de Gilmar Mendes[8], inexistente, na dogmática constitucional brasileira, uma disciplina bem definida relativa à arguição da questão constitucional no controle difuso-concreto de constitucionalidade. Entretanto, partindo de uma análise da evolução histórica do instituto, o eminente professor elenca, basicamente, três requisitos.

Primeiramente, o ato combatido por pechado de inconstitucionalidade, necessariamente, deve possuir natureza normativa e ser oriundo do Poder Público[9]. Em segundo lugar, mister se faz que a questão levantada seja relevante para a resolução do caso concreto. Aqui, reside o conceito de prejudicialidade: a questão enfrentada deve constituir pressuposto lógico para a decisão da causa, não se admitindo a arguição impertinente, ou seja, aquela que invoca a inconstitucionalidade de norma da qual não dependa o julgamento da lide. Por fim, será improcedente a arguição se rejeitada pela maioria absoluta dos membros do órgão fracionário de determinado Tribunal.

### 3 CLÁUSULA DE RESERVA DE PLENÁRIO

A cláusula ou princípio da *reserva do plenário* constitui parte indelével da memória constitucional brasileira, sendo instituída pela vez primeira na Constituição de 1934 (v. *supra*) e atualmente encontra assento no artigo 97 da Carta Política vigente no Brasil. Dispõe mencionado artigo que “Somente pelo voto da maioria absoluta de seus membros ou dos membros do respectivo órgão especial poderão os tribunais declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público”. A adoção deste quórum qualificado para declarar a inconstitucionalidade das normas tem sua justificação no princípio do *favor legis*, ou da presunção de constitucionalidade das leis.

O procedimento para decretação da inconstitucionalidade nos tribunais está insculpido nos artigos 948 a 950<sup>[10]</sup> do Código de Processo Civil brasileiro (Lei nº. 13.105/2015) que, somando ao princípio da reserva de plenário, constitui a disciplina regente da matéria. Assim, tem-se que, embora a maioria dos julgamentos de recursos ocorra nos órgãos fracionários, só ao plenário (ou órgão especial onde houver) é acometida a legitimidade para declarar inconstitucionalidade das normas.

Em uma tentativa de sistematizar o regramento recursal, pode-se afirmar que arguida a questão incidental de inconstitucionalidade, o relator do recurso submeterá o incidente para análise do órgão fracionário ao qual integre. Rejeitada a questão, o julgamento da causa seguirá seu trâmite regular, inclusive sendo possível a aplicação da norma cuja inconstitucionalidade fora afastada ao caso.

Porém, se acolhida a arguição, a turma, câmara ou seção suspenderá o processo e remeterá a questão para o plenário (ou órgão especial) do tribunal, visando o cumprimento do artigo 97 da CF. Ou seja, o processo decisório é dividido em duas fases. Opera-

se o fenômeno denominado pela doutrina de “cisão funcional da competência”.

O plenário deliberará sobre a questão, observando o quórum qualificado para o procedimento. Da decisão do pleno não cabe recurso e, após o julgamento do incidente, este órgão encaminhará a decisão para o órgão fracionário que julgará o recurso adstrito às balizas traçadas no acórdão do plenário. Afirma o insigne processualista José Carlos Barbosa Moreira<sup>[11]</sup> que:

“(…) a decisão do plenário (‘ou do órgão especial’), num sentido ou noutro, é naturalmente vinculativa para o órgão fracionário, no caso concreto. Mais exatamente, a solução dada à prejudicial *incorpora-se* no julgamento do recurso ou da causa, como premissa inafastável”.

Decidido o caso concreto no órgão fracionário, a parte poderá recorrer, inclusive no que diz respeito à declaração de inconstitucionalidade, se o plenário a tiver declarado. Houve casos em que os órgãos fracionários afastavam a incidência da norma embora não declarassem, expressamente, sua inconstitucionalidade. Tal prática se mostrou colidente com o princípio da reserva de plenário, visto que:

“(…) a declaração de inconstitucionalidade *incidenter tantum*, em controle difuso, é pressuposto para o afastamento da aplicação da norma tida por inconstitucional e que tal declaração, em se tratando de decisão proferida por tribunal, só pode ser feita pelo plenário ou pelo órgão especial, por maioria absoluta”<sup>[12][13]</sup>.

A adoção reiterada deste expediente levou o Supremo Tribunal Federal a editar o verbete vinculante nº. 10 da Súmula da jurisprudência do tribunal, com a seguinte redação: “Viola a cláusula de reserva de plenário (CF, art. 97) a decisão de órgão fracionário de tribunal que, embora não declare expressamente a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público, afasta a sua incidência no todo ou em parte”.

Destaquem-se, por derradeiro, as exceções feitas pela própria legislação ao procedimento do artigo 97 da CF. No § único do artigo 949 do Código de Processo Civil está previsto que os órgãos fracionários dos tribunais não submeterão ao plenário, ou ao órgão especial, a arguição de inconstitucionalidade, quando já houver pronunciamento destes[14] ou do plenário do Supremo Tribunal Federal sobre a questão.

Referido entendimento é fruto de uma evolução jurisprudencial que objetivou trazer celeridade e racionalidade aos trabalhos dos tribunais, e só alcançou a consagração legislativa no ano de 1998, com o advento da Lei nº 9.756, de 1998, que alterou o CPC então vigente (de 1973), para incluir expressamente essa previsão. Dispositivo que, como já visto, foi reproduzido no atual Código de Processo Civil[15].

Observe-se que o Supremo Tribunal Federal também se submete à cláusula da reserva de plenário, mas a sistemática não é a mesma que a elencada no Código de Processo Civil, sendo regida pelos artigos 176 a 178 do Regimento Interno[16] da Corte. Destaque-se como principal diferença a atribuição do plenário para o julgamento do mérito da causa após o enfrentamento da questão prejudicial de inconstitucionalidade, não sendo necessário devolver o processo à Turma de origem.

Sinteticamente, assim se apresenta o sistema de declaração de inconstitucionalidade exercida no âmbito dos tribunais brasileiros

compaginado com o princípio constitucional da reserva de plenário. Buscou o legislador conferir maior legitimação as decisões que padecem do vício insanável da inconstitucionalidade normas exaradas pelos Poderes Públicos, reservando ao órgão máximo dos tribunais (salvo as exceções elencadas) a obrigação de os incidentes de constitucionalidade[17].

#### **4 RECURSO EXTRAORDINÁRIO**

O Supremo Tribunal Federal é o órgão de cúpula do Poder Judiciário brasileiro, a quem, por determinação expressa do texto magno, cabe precipuamente a guarda da Constituição. O tribunal, a exemplo dos demais pretórios nacionais – não obstante detenha o monopólio do controle concentrado-abstrato de constitucionalidade –, exerce o controle *incidenter tantum* das normas, tanto nos processos de sua competência originária, como nos julgamentos de recursos ordinários ou nos extraordinários. Entretanto, se concentra nessa última modalidade recursal o maior número de ações que tramitam junto àquela Corte, tornando a principal via de exercício do controle concreto de constitucionalidade pelo STF.

O recurso extraordinário está previsto no artigo 102, III[18] da Constituição Federal que elenca as hipóteses de seu cabimento. Referido instrumento possui uma dupla função ou finalidade: garantir a supremacia normativa da Constituição, através da palavra de seu “guardião” e; serve como instrumento de uniformização da jurisprudência acerca da interpretação das normas constitucionais[19].

Podem ser intentados contra as decisões proferidas em única ou última instância que ponham termo à causa. De logo, percebe-se que, ao contrário de outros países (a exemplo de Portugal), no Brasil exige-se o pleno esgotamento das vias ordinárias. Geralmente o recurso extraordinário é manejado contra as decisões dos tribunais, todavia, há situações em que são cabíveis contra provimento do juiz singular[20].

Sua disciplina está exposta nos artigos 1029 a 1035 do Código de Processo Civil. O prazo para sua interposição é de 15 (quinze) dias (CPC, art. 1003, §5º). Deve ser interposto perante o presidente ou vice-presidente (nos casos em que há previsão no regimento interno do tribunal) da Corte. Recebida a petição, será o recorrido intimado para apresentar contrarrazões. Em seguida, o relator adotará uma das providências do art. 1030 do CPC[21].

Negado o recurso, cabe agravo para o STF (CPC, art. 1030, §1º). Note-se que, ao presidente (ou vice) do tribunal não cabe analisar o mérito do recurso (pois esta competência é reservada ao STF), tocando-lhe apenas verificar se os requisitos de admissibilidade estão devidamente preenchidos.

Remetido o processo à Corte Suprema, o relator sorteado irá proceder a um novo juízo de admissibilidade, este sim um juízo definitivo, pois possui o Ministro poder para negar seguimento ao recurso, mesmo que tenha sido admitido pelo presidente do tribunal “*a quo*”. É o chamado sistema desdobrado ou bipartido de admissibilidade dos recursos.

#### 4.1 PREQUESTIONAMENTO

Conforme já pontuado, há no Brasil a exigência de esgotamento pleno das instâncias ordinárias para que se tenha acesso à Corte Suprema através do recurso extraordinário[22]. Não existe a possibilidade de recurso *per saltum* (a exemplo de Portugal). Como corolário lógico desta exigência, tem-se que a matéria constitucional deva ser enfrentada nos tribunais “*a quo*” antes do processo aportar no STF, pois este não funciona como uma espécie de terceiro grau de jurisdição.

Antes, como se deriva da própria *ratio* do recurso extraordinário, a função de uniformizar a interpretação constitucional, requer que ao Tribunal de cúpula da nação só caiba

enfrentar questões de direito[23] (e não de fato) objetivando, assim, manter a higidez da ordem jurídica.

Dentro desse contexto situa-se o instituto do *prequestionamento*. Ocorrerá o *prequestionamento* quando a questão constitucional for enfrentada na decisão recorrida prolatada pela instância ordinária. A despeito de ser considerado ou não requisito de admissibilidade[24] do recurso extraordinário, o fato é que o instituto em comento é imprescindível para que se possibilite a análise do recurso[25]. O *prequestionamento* não se encontra expressamente plasmado na Constituição, todavia, entende-se que, de maneira implícita, a Carta Magna o acolhe, pois as hipóteses de cabimento do recurso extraordinário exigem o debate da matéria constitucional nos juízos “*aquo*”[26].

Se a decisão não enfrentar a questão constitucional ventilada, a sistemática processual prevê uma modalidade recursal para pugnar pela análise da matéria – os embargos de declaração, que terão efeitos *prequestionatórios*, ou seja, a parte incitará a manifestação do tribunal.

Verificada a hipótese de, mesmo após a interposição deste recurso, a Corte permanecer silente, entendia o STF que ocorreria o denominado *prequestionamento ficto*[27], assim, a simples interposição dos embargos restaria suficiente para atender a necessidade de *prequestionamento*[28]. Este entendimento, inclusive, foi positivado no art. 1025 do CPC[29] vigente, encerrando uma longa controvérsia que existia entre a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça[30]. Por fim, anote-se que para efeito de cumprimento do requisito, não é essencial a menção expressa do dispositivo constitucional vergastado[31].

## 4.2 VIOLAÇÃO À CONSTITUIÇÃO

Para efeitos de manejo do recurso extraordinário a jurisprudência do STF tem entendido que a violação à Constituição deve se dar de forma direta, de maneira frontal, ou seja, se, em determinada conjectura, para se chegar ao preceito constitucional violado a parte recorrente, na construção de sua argumentação, alegar desconformidade do ato normativo com a legislação infraconstitucional, o recurso não será conhecido, pois a afronta à Constituição ocorreu de maneira indireta ou reflexa[32] [33].

Outrossim, cumpre ressaltar que esta violação, embora necessite ser frontal, não precisa ser contra dispositivo explícito na Carta Magna. Ao revés, admite-se o RE contra afronta aos princípios implícitos no texto constitucional. Como bem observa Lênio Streck[34]:

“O que importa referir, nos limites destas reflexões, é a importância do recurso extraordinário como mecanismo de acesso à jurisdição constitucional. Adquirem relevância, nesse contexto, os princípios constitucionais, para mostrar que *não é somente a violação de um preceito explícito no texto constitucional que pode acarretar um juízo de inconstitucionalidade*. Partindo do princípio de que a vigência de uma lei é secundária em relação à sua validade, e essa validade somente pode ser aferida a partir de sua conformação com o texto constitucional (entendido em seu todo principiológico), qualquer texto normativo que tenha o condão de arranhar a Constituição deve passar pelo crivo do controle de constitucionalidade. Daí a importância dos princípios como o da proporcionalidade (*Verhältnismässigkeit*) ou ao princípio da

proibição do excesso (*Übermassverbot*), ao qual, no direito alemão (e, como se vê, também no direito brasileiro), outorga-se “*qualidade de norma constitucional não-escrita, derivada do Estado de Direito. Cuida-se, fundamentalmente, de aferir a compatibilidade entre meios e fins, de molde a evitar desnecessárias ou abusivas contra os direitos fundamentais*”.

### 4.3 REPERCUSSÃO GERAL

A repercussão geral foi um instrumento criado pela Emenda Constitucional nº. 45/2004<sup>[35]</sup>, posteriormente regulamentado pela Lei 11.418/2006 – que alterou o CPC de 1973, incluindo os arts. 543-A e 343-B que disciplinavam o instituto – e, atualmente, encontra-se positivado no art. 1035 do CPC vigente.

Este mecanismo visa à filtragem dos recursos extraordinários interpostos perante o STF, além da otimização e do máximo aproveitamento dos julgamentos da Corte. Percebeu o legislador constituinte derivado que o excessivo número de recursos extraordinários distribuídos ao Supremo estava dificultando os trabalhos do Tribunal.

Ainda, os efeitos das decisões tomadas em sede de controle concreto (*inter partes*, facultado ao Senado atribuir efeitos *erga omnes* como se analisará adiante) por diversas vezes levava repetição massificada de questões constitucionais já discutidas na Corte. Na tentativa de corrigir essas vicissitudes, o legislador estatuiu a repercussão geral.

A lei não apresentou um conceito formal de repercussão geral, convém observar, no entanto, que, nos moldes do art. 1035, §1º do CPC, “Para efeito da repercussão geral, será considerada a existência, ou não, de questões relevantes do ponto de vista

econômico, político, social ou jurídico, que ultrapassem os interesses subjetivos da causa”.

Todavia, o preenchimento desses enunciados normativos abertos tornou-se tarefa exclusiva do STF. É possível afirmar que a repercussão geral constitui um novo requisito de admissibilidade do recurso extraordinário[36].

Então, para interpor um recurso extraordinário, a parte, além de necessitar se adequar a uma das hipóteses do art. 102, III da Constituição, necessita, através de preliminar do recurso (CPC, art. 1035, §2º), demonstrar a relevância econômica, política, social ou jurídica da questão.

Assim, constitui ônus do recorrente demonstrar a ocorrência de repercussão geral, salvo se o recurso impugnar acórdão que contrarie a súmula ou jurisprudência dominante do Tribunal ou tenha reconhecido a inconstitucionalidade de tratado ou lei federal nos termos do artigo 97 da CF (CPC, art. 1035, §3º, I e II), além do recurso contra o julgamento do mérito do incidente de resolução de demandas repetitivas (CPC, art. 987), hipóteses em que haverá “presunção absoluta” de repercussão geral[37]. A Constituição estabeleceu um quórum qualificado[38](dois terços, ou seja, oito ministros) para que o STF possa negar a existência de repercussão geral.

Outra inovação atinente à repercussão geral foi a instituição de um “*juízo por amostragem*”[39], denominado de Recurso Extraordinário repetitivo, sempre que houver multiplicidade de recursos com fundamento em idêntica questão de direito (CPC, arts. 1.036 a 1041). Inovou o legislador ao estabelecer um procedimento para análise da repercussão onde, dentro de um vasto universo, alguns casos (mais representativos) são escolhidos para julgamento pelo presidente ou vice-presidente do tribunal “*a quo*”,

que os remeterá ao STF, sobrestando-se os demais (CPC, art. 1036, §1º).

Todavia essa escolha não vincula o relator no STF, que poderá selecionar outros recursos representativos da controvérsia (CPC, art. 1036, §4º). Importante destacar que se a repercussão for negada os recursos sobrestados serão considerados inadmitidos (CPC, art. 1039, § único).

Tais fenômenos (junto com as hipóteses de não incidência do princípio da reserva de plenário, dentre outros) são frutos do que a doutrina denomina de “objetivação”<sup>[40]</sup> do controle difuso de constitucionalidade no Brasil. Cada vez mais, é notório que a utilização do recurso extraordinário tem servido como instrumento de defesa da ordem constitucional objetiva, preterindo-se o caráter tradicionalmente atribuído de instrumento de defesa da parte. Por via de consequência, o acesso ao STF (pela via do RE) tem se tornado mais difícil com a evolução legislativa.

## **5 PAPEL DO SENADO FEDERAL**

Como já mencionado, a Constituição de 1934 introduziu no ordenamento brasileiro a possibilidade de o Senado suspender a execução da lei declarada inconstitucional pelo STF (em controle difuso). Tal atribuição fora mantida pela Carta vigente (art. 52, X<sup>[41]</sup>).

Assim, declarada pelo Supremo a inconstitucionalidade incidental de uma norma, este deverá comunicar ao Senado para que ele, ao seu alvedrio (poder discricionário) suspenda ou não a execução do dispositivo, ou seja, só através da intervenção do Senado, por meio de resolução, é possível generalizar (*erga omnes*) os efeitos da declaração de inconstitucionalidade proferida pelo Supremo, o que levou Sérgio de Barros a afirmar que em sede de controle difuso “o Supremo Tribunal Federal é senhor da

constitucionalidade e o Senado Federal é o senhor da legalidade”[42].

Em que pese a tradição desta função senatorial – cujos defensores[43] definem como uma legítima manifestação da divisão dos poderes e seus “*checks and balances*” –, com o fenômeno da “objetivação” do controle difuso, este instrumento, segundo ilustres doutrinadores, tem se mostrado anacrônico[44], pois, através de diversos mecanismos, as decisões do STF em controle concreto se revestem de generalidade (o “julgamento por amostragem” na repercussão geral, a dispensa de observância da reserva do plenário quando o STF já tenha declarado inconstitucional a norma, etc.).

Este fenômeno (objetivação do controle difuso) leva, inclusive, os mais apaixonados a defenderem a ocorrência de mutação constitucional para entender que o efeito da resolução editada pelo Senado, atualmente, é apenas o de dar publicidade à decisão do Supremo[45]. O fato é que, vetusta ou não, a regra continua vigente, entretantes o Senado não costuma aplicá-la com assiduidade.

## 6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Segundo se pôde perceber ao fim desta breve exposição, o controle difuso de constitucionalidade é exercido no Brasil por qualquer juiz ou tribunal, diferenciando apenas a disciplina do controle quando é efetivado no primeiro grau de jurisdição ou nas instâncias posteriores (onde se aplica a cláusula da reserva de plenário). Ademais, não obstante o significativo número de recursos extraordinários interpostos anualmente junto ao STF, com o advento da repercussão geral fora instituída verdadeira “cláusula de barreira”, dificultando sobremaneira a elevação destas irrisignações ao Pretório Excelso. Além disto, outras possibilidades (o “julgamento por amostragem” na repercussão geral, a dispensa

de observância da reserva do plenário quando o STF já tenha declarado inconstitucional a norma, etc.), têm contribuído para uma paulatina “objetivação” do controle difuso-concreto de constitucionalidade no país.

Importa, por fim, destacar que o controle difuso de constitucionalidade é um importante mecanismo de salvaguarda e efetividade da Constituição, que permite tanto aos cidadãos demandarem, quanto aos juízes decidirem questões de natureza constitucional (à diferença de muitos sistemas constitucionais, mormente os da Europa continental), e nisto reside a beleza deste instrumento de controle, pois ele potencializa ao máximo o a expressão do Estado de Direito e “democratiza” o acesso à Constituição.

## REFERÊNCIAS

AMORIM, Filipo Bruno Silva. *O Amicus Curiae e a Objetivação do Controle Difuso de Constitucionalidade*. Brasília: Athalaia, 2010.

BARROS, Sérgio Resende de. “A função do Senado no controle difuso de constitucionalidade no Brasil”. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa*, volume 43, nº 1, 2002: 577-581.

BARROSO, Luís Roberto. *O Controle de Constitucionalidade no Direito Brasileiro: exposição sistemática da doutrina e análise crítica da jurisprudência*. 6ª edição. São Paulo: Saraiva, 2012.

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília: Senado, 1988.

\_\_\_\_\_. *Código de Processo Civil*. Lei Federal nº 13.105 de 16 de Março de 2015.

\_\_\_\_\_. *Código de Processo Civil*. Lei Federal nº 5.869 de 11 de Janeiro de 1973.

\_\_\_\_\_. Lei Federal nº 11.418 de 19 de Dezembro de 2006.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal – STF, *Regimento Interno*. Disponível em: [http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/legislacaoRegimentoInterno/anexo/RISTF\\_Novembro\\_2012\\_eletronica.pdf](http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/legislacaoRegimentoInterno/anexo/RISTF_Novembro_2012_eletronica.pdf).

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal – STF, T1 - Primeira Turma, RE 179.170-CE, Relator: Ministro Moreira Alves, Diário da Justiça do dia 30/10/1998, p. 00015.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal – STF, T1 - Primeira Turma, AgR no RE 399.035-RJ, Relator: Ministro Sepúlveda Pertence, Diário da Justiça do dia 13/05/2005, p. 00016.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal – STF, T1 - Primeira Turma, ED no RE 361.341-PI, Relator: Ministro Sepúlveda Pertence, Diário da Justiça do dia 01/04/2005, p. 00036.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal – STF, T2 - Segunda Turma, RE 119.236-SP, Relator: Ministro Carlos Velloso, Diário da Justiça do dia 05/03/1993, p. 02899.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal – STF, T2 - Segunda Turma, RE 242.064-SC, Relator: Ministro Marco Aurélio, Diário da Justiça do dia 24/08/2001, p. 00063.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal – STF. Súmula nº 279. “*Para simples reexame de prova não cabe recurso extraordinário*”. Diário da Justiça do dia 13/12/1963.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal – STF. Súmula nº 281. “*É inadmissível o recurso extraordinário, quando couber, na*

*justiça de origem, recurso ordinário da decisão impugnada*". Aprovada em 13/12/1963.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal – STF. Súmula nº 282. “*É inadmissível o recurso extraordinário, quando não ventilada, na decisão recorrida, a questão federal suscitada*”. Aprovada em 13/12/1963.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal – STF. Súmula nº 640. “*É cabível recurso extraordinário contra decisão proferida por juiz de primeiro grau nas causas de alçada, ou por turma recursal de juizado especial cível e criminal*”. Aprovada em 24/09/2003.

CARMO, Júlio Bernardo do. “Embargos Declaratórios - visão geral e prequestionamento no âmbito do processo do trabalho”. *Revista do Tribunal Regional do Trabalho da 3ª Região*, Belo Horizonte, volume 53, nº. 83, 2011: 109-141. Disponível em: [http://www.trt3.jus.br/escola/download/revista/rev\\_83/julio\\_bernardo\\_carmo.pdf](http://www.trt3.jus.br/escola/download/revista/rev_83/julio_bernardo_carmo.pdf).

DIDIER JR., Fredie; CUNHA, Leonardo José Carneiro da.. *Curso de direito processual civil: meios de impugnação às decisões judiciais e processo nos tribunais*. 4.ed. Salvador: Jus Podium, 2007.

MENDES, Gilmar Ferreira. *Direitos Fundamentais e Controle de Constitucionalidade*, 3ª edição. São Paulo: Saraiva, 2009.

SILVA, José Afonso da. “O Controle de Constitucionalidade das Leis no Brasil”, in *La jurisdicción constitucional en Iberoamerica* /coord. D. Garcia Belaúnde, F. Fernandez Segado, Madrid: Dykinson, 1997, pp.391-407.

STRECK, Lênio Luiz. *Jurisdi o Constitucional e Hermen tica: uma nova crítica do direito*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002.

#### NOTAS:

[1] O artigo 96, único possibilitava ao Presidente da República apresentar ao Parlamento lei declarada inconstitucional pelo STF, se o Congresso (ambas as Casas) confirmasse referida lei, por maioria de dois terços, a decisão da Corte não produziria efeitos.

[2] Art. 97. Somente pelo voto da maioria absoluta de seus membros ou dos membros do respectivo órgão especial poderão os tribunais declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público.

[3] Será utilizada a classifica o por Gilmar Ferreira Mendes. Fonte: MENDES, Gilmar Ferreira. *Direitos Fundamentais e Controle de Constitucionalidade*, 3  edic o. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 247.

[4] Assevera José Afonso da Silva que “a palavra exce o   empregada também em sentido amplo para abranger toda a matéria de defesa; significa *defesa* e   nesse sentido que se fala em exercício da justiça constitucional por *via de exce o*, quer dizer, por *via da defesa do demandado*”. Fonte: SILVA, José Afonso da. “O Controle de Constitucionalidade das Leis no Brasil”, in *La jurisdicción constitucional en Iberoamerica* / coord. D. Garcia Belaúnde, F. Fernandez Segado, Madrid: Dykinson, 1997, p 398..

[5] BARROSO, Luís Roberto. *O Controle de Constitucionalidade no Direito Brasileiro: exposi o sistemática da doutrina e análise crítica da jurisprudência*. 6  edic o. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 114.

[6] *Idem*.

[7] Esta ressalva consta do acórdão mencionado e se relaciona com a falta de prequestionamento da questão constitucional em sede de recurso Extraordinário (adiante aprofundado). Em sentido contrário, assinala José Afonso da Silva que “não há possibilidade

de controle de ofício, porque vigora duas regras que o impedem: existe presunção de constitucionalidade, que só dever ser afastada por instância do réu”. Fonte: SILVA, op. cit., p.398, nota 4.

[8] MENDES, op. cit., p.248, nota 3.

[9] No que respeita à natureza normativa do ato, assevera Barroso: “A arguição de inconstitucionalidade compreende os atos legislativos em geral, incluindo emendas à Constituição, lei complementar, lei ordinária, medida provisória (que é ato com força de lei), decreto legislativo e resolução da casa legislativa. Também estão abrangidos atos normativos secundários, como o decreto regulamentar, e mesmo atos dos regimentos internos dos tribunais. Não há distinção se o ato impugnado é federal, estadual ou municipal ou se a impugnação se faz em face da Constituição Federal ou Estadual. Tampouco tem relevância se a inconstitucionalidade apontada é de natureza formal ou material”. Fonte: BARROSO, op. cit., p.116, nota 5.

[10] Art. 948. Arguida, em controle difuso, a inconstitucionalidade de lei ou de ato normativo do poder público, o relator, após ouvir o Ministério Público e as partes, submeterá a questão à turma ou à câmara à qual competir o conhecimento do processo.

Art. 949. Se a arguição for:

I - rejeitada, prosseguirá o julgamento;

II - acolhida, a questão será submetida ao plenário do tribunal ou ao seu órgão especial, onde houver.

Parágrafo único. Os órgãos fracionários dos tribunais não submeterão ao plenário ou ao órgão especial a arguição de inconstitucionalidade quando já houver pronunciamento destes ou do plenário do Supremo Tribunal Federal sobre a questão.

Art. 950. Remetida cópia do acórdão a todos os juízes, o presidente do tribunal designará a sessão de julgamento.

  1o As pessoas jurídicas de direito público responsáveis pela edi o do ato questionado poderão manifestar-se no incidente de inconstitucionalidade se assim o requererem, observados os prazos e as condi es previstos no regimento interno do tribunal.

  2o A parte legitimada   propositura das a es previstas no [art. 103 da Constitui o Federal](#) poderá manifestar-se, por escrito, sobre a questão constitucional objeto de aprecia o, no prazo previsto pelo regimento interno, sendo-lhe assegurado o direito de apresentar memoriais ou de requerer a juntada de documentos.

  3o Considerando a relevância da matéria e a representatividade dos postulantes, o relator poderá admitir, por despacho irrecorrível, a manifesta o de outros órgãos ou entidades.

[11] MOREIRA apud BARROSO, op. cit., p.124, nota 5.

[12] BARROSO, op. cit., p.120, nota 5.

[13] Assim se observa também na jurisprudência brasileira: Controle difuso de constitucionalidade de norma jurídica. Art. 97 da Constitui o Federal. - A declara o de inconstitucionalidade de norma jurídica "*incidenter tantum*", e, portanto, por meio do controle difuso de constitucionalidade,   o pressuposto para o Juiz, ou o Tribunal, no caso concreto, afastar a aplica o da norma tida como inconstitucional. Por isso, não se pode pretender, como o faz o acórdão recorrido, que não há declara o de inconstitucionalidade de uma norma jurídica "*incidenter tantum*" quando o acórdão não a declara inconstitucional, mas afasta a sua aplica o, porque tida como inconstitucional. Ora, em se tratando de inconstitucionalidade de norma jurídica a ser declarada em controle difuso por Tribunal, são pode declar -la, em face do disposto no artigo 97 da Constitui o, o Plenário dele ou seu  rg o Especial, onde este houver, pelo voto da maioria absoluta dos membros de um ou de outro (...). Fonte: BRASIL, Supremo Tribunal Federal – STF, T1 - Primeira Turma, RE 179.170-CE, Relator: Ministro Moreira Alves, Diário da Justiça do dia 30/10/1998, p. 00015.

[14] Sob uma perspectiva crítica, anota Lênio Streck: “Tenho sérias dúvidas acerca da constitucionalidade desse dispositivo. Observe-se que o dispositivo vai ao ponto de dispensar o incidente pelos tribunais inferiores na hipótese de pronunciamentos originários deles mesmos, o que proporciona uma vinculação jurisprudencial imprópria para o sistema romano-germânico. Um olhar constitucional sobre a matéria indica que a dispensa de suscitação do incidente é bem vinda quando à decisão vem do plenário do Supremo Tribunal Federal, entretanto, quando a decisão advém de outro tribunal, o incidente não pode ser dispensado, estando presente, aqui, a violação do art. 97 da Constituição”. Fonte: STRECK, Lênio Luiz. *Jurisdição Constitucional e Hermenêutica: uma nova crítica do direito*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002, p. 364.

[15] Comentando o conteúdo do artigo 481, § único do antigo CPC (atual art. 949, § único) averba Gilmar Mendes que “A fórmula adotada consagra *in totum* a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre a matéria, assentando a dispensabilidade da submissão da questão constitucional ao tribunal pleno ou ao órgão especial na hipótese de o próprio Tribunal já ter adotado posição sobre o tema, ou, ainda, no caso de o plenário do Supremo Tribunal Federal já ter se pronunciado sobre a controvérsia”. Fonte: MENDES, op. cit., p.255, nota 3.

[16] Art. 176. Argüida a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal, estadual ou municipal, em qualquer outro processo submetido ao Plenário, será ela julgada em conformidade com o disposto nos arts. 172 a 174, depois de ouvido o Procurador-Geral.

§ 1º Feita a argüição em processo de competência da Turma, e considerada relevante, será ele submetido ao Plenário, independente de acórdão, depois de ouvido o Procurador-Geral.

§ 2º De igual modo procederão o Presidente do Tribunal e os das Turmas, se a inconstitucionalidade for alegada em processo de sua competência.

Art. 177. O Plenário julgar  a prejudicial de inconstitucionalidade e as demais questões da causa.

Art. 178. Declarada, incidentalmente, a inconstitucionalidade, na forma prevista nos arts. 176 e 177, far-se-  comunica o, logo após a decisão,   autoridade ou  rgo interessado, bem como, depois do trânsito em julgado, ao Senado Federal, para os efeitos do art. 42, VII, da Constitui o.

[17] Nesta senda, arremata Barroso: Assim, nenhum  rgo fracionário de qualquer tribunal dispõe de competência para declarar a inconstitucionalidade de uma norma, a menos que essa inconstitucionalidade já tenha sido anteriormente reconhecida pelo plenário ou pelo  rgo especial do próprio tribunal ou pelo plenário do Supremo Tribunal Federal, em controle incidental ou principal. Remarque-se que a câmara, turma, se o ou outro  rgo fracionário do tribunal não pode declarar a inconstitucionalidade, mas pode reconhecer a *constitucionalidade* da norma, hipótese na qual deverá prosseguir no julgamento, sem necessidade de encaminhar a questão constitucional ao plenário. Tampouco está subordinada   reserva de plenário o reconhecimento e que uma lei anterior   Constitui o está revogada por ser com ela incompatível, questão que, na conformidade da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, resolve-se no plano intertemporal – a lei deixa de vigor - , e não no da validade da norma. Fonte: BARROSO, op. cit., pp.122-123, nota 5.

[18] Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constitui o, cabendo-lhe: III - julgar, mediante recurso extraordinário, as causas decididas em única ou última instância, quando a decisão recorrida:

- a) contrariar dispositivo desta Constitui o;
- b) declarar a inconstitucionalidade de tratado ou lei federal;
- c) julgar válida lei ou ato de governo local contestado em face desta Constitui o.

d) julgar válida lei local contestada em face de lei federal. [\(Incluída pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004\).](#)

[19] Anotam os professores Fredie Didier Jr. e Leonardo Carneiro da Cunha que “no espectro dessa função desempenhada pelo STF, insere-se o recurso extraordinário, mercê do qual a Corte Suprema rejudga decisões proferidas, em última ou única instância, que tenham violado dispositivo da Constituição Federal. No particular, além de corrigir a ofensa a dispositivos da Constituição, o STF cuida de *uniformizar* a jurisprudência nacional quanto à interpretação das normas constitucionais”. E continuam “Enfim, o papel do Recurso Extraordinário, no quadro dos recursos cíveis, é o de resguardar a interpretação dada pelo STF aos dispositivos constitucionais, garantindo a inteireza do sistema jurídico constitucional federal e assegurando-lhe validade e uniformidade de entendimento”. Fonte: DIDIER JR., Fredie; CUNHA, Leonardo José Carneiro da.. *Curso de direito processual civil: meios de impugnação às decisões judiciais e processo nos tribunais*. 4.ed. Salvador: Jus Podium, 2007, pp. 260-261.

[20] Em relação ao tema, a Súmula 640 do STF dispõe, *verbis*: “É cabível recurso extraordinário contra decisão proferida por Juiz de primeiro grau nas causas de alçada, ou por turma recursal de juizado especial cível e criminal”.

[21] Art. 1.030. Recebida a petição do recurso pela secretaria do tribunal, o recorrido será intimado para apresentar contrarrazões no prazo de 15 (quinze) dias, findo o qual os autos serão conclusos ao presidente ou ao vice-presidente do tribunal recorrido, que deverá:

I – negar seguimento:

a) a recurso extraordinário que discuta questão constitucional à qual o Supremo Tribunal Federal não tenha reconhecido a existência de repercussão geral ou a recurso extraordinário interposto contra acórdão que esteja em conformidade com entendimento do Supremo Tribunal Federal exarado no regime de repercussão geral;

b) a recurso extraordinário ou a recurso especial interposto contra acórdão que esteja em conformidade com entendimento do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, respectivamente, exarado no regime de julgamento de recursos repetitivos;

II – encaminhar o processo ao órgão julgador para realização do juízo de retratação, se o acórdão recorrido divergir do entendimento do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça exarado, conforme o caso, nos regimes de repercussão geral ou de recursos repetitivos;

III – sobrestar o recurso que versar sobre controvérsia de caráter repetitivo ainda não decidida pelo Supremo Tribunal Federal ou pelo Superior Tribunal de Justiça, conforme se trate de matéria constitucional ou infraconstitucional;

IV – selecionar o recurso como representativo de controvérsia constitucional ou infraconstitucional, nos termos do § 6º do art. 1.036;

V – realizar o juízo de admissibilidade e, se positivo, remeter o feito ao Supremo Tribunal Federal ou ao Superior Tribunal de Justiça, desde que:

a) o recurso ainda não tenha sido submetido ao regime de repercussão geral ou de julgamento de recursos repetitivos;

b) o recurso tenha sido selecionado como representativo da controvérsia; ou

c) o tribunal recorrido tenha refutado o juízo de retratação.

§ 1º Da decisão de inadmissibilidade proferida com fundamento no inciso V caberá agravo ao tribunal superior, nos termos do art. 1.042.

§ 2º Da decisão proferida com fundamento nos incisos I e III caberá agravo interno, nos termos do art. 1.021.

[22] Súmula 281 do STF: “É inadmissível o recurso extraordinário, quando couber na justiça de origem, recurso ordinário da decisão impugnada”.

[23] Súmula 279 do STF: “Para simples reexame de prova não cabe recurso extraordinário”.

[24] Aduzem Didier Jr. e Leonardo Cunha que “Não é o prequestionamento um requisito especial de admissibilidade dos recursos extraordinários” Continuam, reproduzindo doutrina de Nelson Nery Jr. “Evidentemente, a jurisprudência, ainda que do Pretório Excelso, não poderia criar requisitos de admissibilidade para os recursos extraordinário e especial, tarefa conferida exclusivamente à Constituição Federal”. Fonte: DIDIER JR, op. cit., pp.223-224, nota 19. Em sentido contrário fora a posição adotada pelo Ministro do STF Alfredo Buzaid no julgamento do ERE nº. 96.802 (RTJ 109/ 299-304).

[25] Súmula nº. 282 do STF: “É inadmissível o recurso extraordinário, quando não ventilada, na decisão recorrida, a questão federal suscitada”.

[26] Em interessante artigo sobre a matéria escreve Júlio Bernardo do Carmo: “Curioso observar que, na Magna Carta de 1988, o prequestionamento não é exigido de forma expressa e literal como o foi nas Constituições anteriores e sim de forma implícita porque ela pressupõe como condição de admissibilidade dos recursos constitucionais excepcionais (recurso extraordinário e recurso especial) que a questão debatida (ofensa ao texto constitucional ou à literalidade da lei federal) tenha sido previamente decidida pelo órgão judicial de cuja decisão se recorre para os tribunais superiores. Fonte: CARMO, Júlio Bernardo do. “Embargos Declaratórios - visão geral e prequestionamento no âmbito do processo do trabalho”. *Revista do Tribunal Regional do Trabalho da 3ª Região*, Belo Horizonte, volume 53, nº. 83, 2011: 109-141.

[27] Precisas as lições de Didier Jr. “Admite o STF o chamado prequestionamento ficto, que é aquele que se considera ocorrido com a simples interposição dos embargos de declaração diante da

omissão judicial, independentemente do êxito desses embargos (...) Essa postura do STF é a mais correta, pois não submete o cidadão ao talante do tribunal recorrido, que, com a sua recalcitrância no suprimento da omissão, simplesmente retiraria do recorrente o direito de se valer das vias extraordinárias. Fonte: DIDIER JR, op. cit., p.226, nota 19.

[28] Assim manifestou-se o STF em acórdão da lavra do Ministro Sepúlveda Pertence: 1. Recurso extraordinário: prequestionamento e embargos de declaração. *A oposição de embargos declaratórios visando à solução de matéria antes suscitada basta ao prequestionamento, ainda quando o Tribunal a quo persista na omissão a respeito(...)*. Fonte: BRASIL, Supremo Tribunal Federal – STF, T1 - Primeira Turma, AgR no RE 399.035-RJ, Relator: Ministro Sepúlveda Pertence, Diário da Justiça do dia 13/05/2005, p. 00016.

[29] Art. 1.025. Consideram-se incluídos no acórdão os elementos que o embargante suscitou, para fins de pré-questionamento, ainda que os embargos de declaração sejam inadmitidos ou rejeitados, caso o tribunal superior considere existentes erro, omissão, contradição ou obscuridade.

[30] O STJ consagrou esta divergência em sua Súmula 211: “Inadmissível recurso especial quanto à questão que, a despeito da oposição de embargos declaratórios, não foi apreciada pelo Tribunal a quo”. Atualmente ea encontra-se prejudicada pelo art. 1025 do CPC.

[31] Novamente o Ministro Pertence: (...)3. Recurso extraordinário: *o requisito do prequestionamento não reclama menção expressa ao dispositivo constitucional pertinente à questão de que efetivamente se ocupou o acórdão recorrido*. Fonte: BRASIL, Supremo Tribunal Federal – STF, T1 - Primeira Turma, ED no RE361.341-PI, Relator: Ministro Sepúlveda Pertence, Diário da Justiça do dia 01/04/2005, p. 00036.

[32] Eis aresto jurisprudencial do STF: CONSTITUCIONAL. PROCESSUAL CIVIL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO: CABIMENTO. OFENSA A CONSTITUIÇÃO: OFENSA DIRETA. I.

- *A ofensa a Constituição, que autoriza o recurso extraordinário, e a ofensa frontal e direta. Se, para provar a contrariedade a Constituição, tem-se, antes, de demonstrar a ofensa a lei ordinária, e esta que conta para admissibilidade do recurso(...).*  
Fonte: BRASIL, Supremo Tribunal Federal – STF, T2 - Segunda Turma, RE 119.236-SP, Relator:Ministro Carlos Velloso, Diário da Justiça do dia 05/03/1993, p. 02899.

[33] Não obstante ser essa a regra que impera no Supremo, a Segunda Turma do Tribunal, não raras vezes, tem excepcionado este entendimento, admitindo o recurso extraordinário, mesmo que a violação seja indireta, quando houver desrespeito aos princípios da legalidade e do devido processo legal. Ver: BARROSO, op. cit., pp.132-133, nota 5; Acórdão do STF: RECURSO EXTRAORDINÁRIO - PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE E DO DEVIDO PROCESSO LEGAL - NORMAS LEGAIS - CABIMENTO. *A intangibilidade do preceito constitucional que assegura o devido processo legal direciona ao exame da legislação comum. Daí a insubsistência da tese de que a ofensa à Carta Política da República suficiente a ensejar o conhecimento de extraordinário há de ser direta e frontal. Caso a caso, compete ao Supremo Tribunal Federal apreciar a matéria, distinguindo os recursos protelatórios daqueles em que versada, com procedência, a transgressão a texto constitucional, muito embora se torne necessário, até mesmo, partir-se do que previsto na legislação comum. Entendimento diverso implica relegar à inocuidade dois princípios básicos em um Estado Democrático de Direito: o da legalidade e do devido processo legal, com a garantia da ampla defesa, sempre a pressuporem a consideração de normas estritamente legais.* Fonte: BRASIL, Supremo Tribunal Federal – STF, T2 - Segunda Turma, RE 242.064-SC, Relator: Ministro Marco Aurélio, Diário da Justiça do dia 24/08/2001, p. 00063.

[34] STRECK, op. cit., p.408, nota 14.

[35] Referida emenda acrescentou o § 3º ao inciso III do art. 102 da Constituição com o seguinte teor: “No recurso extraordinário o recorrente deverá demonstrar a repercussão geral das questões constitucionais discutidas no caso, nos termos da lei, a fim de que o

Tribunal examine a admissão do recurso, somente podendo recusá-lo pela manifestação de dois terços de seus membros”.

[36] Na definição de Filipo Amorim, “pode-se afirmar que a Repercussão Geral nada mais do que um novo requisito de admissibilidade recursal – exclusivo dos RREE – que visa, além de diminuir o número de Recursos Extraordinários, de modo a viabilizar sua apreciação pelo STF, seleciona quais RREE serão apreciados pelos integrantes do Supremo Tribunal Federal”. Fonte: AMORIM, Filipo Bruno Silva. *O Amicus Curiae e a Objetivação do Controle Difuso de Constitucionalidade*. Brasília: Athalaia, 2010, p.60.

[37] DIDIER JR, op. cit., p.269, nota 19.

[38] Obtempera Barroso que “Essa providência evita que questões sejam preteridas por maiorias apertadas, reduzindo o ônus político associado à utilização da barreira.” Fonte: BARROSO, op. cit., p.142, nota 5.

[39] Expressão cunhada por Didier, in: DIDIER JR, op. cit., p.272, nota 19.

[40] É de bom alvitre reproduzir as palavras do Ministro Gilmar Mendes, proferidas nos autos do processo administrativo nº 318.751/STF (DJ de 17/12/2003): “O recurso extraordinário deixa de ter caráter marcadamente subjetivo ou de defesa de interesses das partes, para assumir, de forma decisiva, a função de defesa da ordem constitucional objetiva. Trata-se de orientação que os modernos sistemas de Corte Constitucional vêm conferindo ao recurso de amparo constitucional (*verfassungsbeschwerde*). (...) A função do Supremo nos recursos extraordinários – ao menos de modo imediato – não é a de resolver litígios de fulano ou beltrano, nem a de revisar todos os pronunciamentos das Cortes inferiores. O processo entre as partes, trazidos à Corte via recurso extraordinário, deve ser visto apenas como pressuposto para uma atividade jurisdicional que transcende os interesses subjetivos”. Fonte: MENDES apud AMORIM, op. cit., pp.38-39, nota 36.

[41] Art 52- Compete privativamente ao Senado Federal: (...) X-suspender a execução, no todo ou em parte, de lei declarada inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal.

[42] BARROS, Sérgio Resende de. “A função do Senado no controle difuso de constitucionalidade no Brasil”. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa*, volume 43, nº 1, 2002: 578.

[43] *Idem*

[44] É o que professa Barroso: “A verdade é que, com a criação da ação genérica de inconstitucionalidade, pela EC n. 16/65, e com o contorno dado à ação direta pela Constituição de 1988, essa competência atribuída ao Senado tornou-se um anacronismo”. Fonte: BARROSO, op. cit., p.157, nota 5.

[45] Nesta esteira Gilmar Mendes: “Assim, parece legítimo entender que, hodiernamente, a fórmula relativa a suspensão de execução da lei pelo Senado Federal há de ter simples efeito de publicidade. Desta forma, se o Supremo Tribunal Federal, em sede de controle incidental, chegar à conclusão, de modo definitivo, de que a lei é inconstitucional, esta decisão terá efeitos gerais, fazendo-se a comunicação ao Senado Federal para que este publique a decisão no Diário do Congresso, Tal como assente não é (mais) a decisão do Senado que confere eficácia geral ao julgamento do Supremo. A própria decisão da Corte contém essa *força normativa* (...) Assim, o Senado não terá a faculdade de publicar ou não a decisão, *uma vez que não se cuida de decisão substantiva, mas de simples dever de publicação*(...)A não-publicação não terá o condão de impedir que a decisão do Supremo assumira sua real eficácia”. Fonte: MENDES, op. cit., p.280, nota 3.



## DO DOMICÍLIO

**DANIELE DE LUCENA ZANFORLIN:** Bacharela em Direito, FDR-UFPE. Advogada. Pós-graduada em Direito de Família e Sucessões, FDR-UFPE. Coautora dos livros "Do Direito Civil I", "Dos Contratos", "Dos Direitos Reais" e "Das Famílias e das Sucessões", coletânea de Direito Civil escrita por alunos e professores da Faculdade de Direito do Recife (UFPE) e coordenada por professores da Casa.

**Sumário:** 1. Introdução. 2. Importância do domicílio. 3. Domicílio, residência e moradia. 4. Unidade, pluralidade, falta e mudança de domicílio. 5. Espécies de domicílio. 6. Domicílio da pessoa jurídica. 7. Referências.

---

### 1. Introdução

Assim como é limitada no tempo, a vida de uma pessoa, seja ela natural ou jurídica, e, conseqüentemente, seus negócios encontram-se, igualmente, circunscritos a um espaço. É neste local que o sujeito estabelecerá o seu centro de interesses, seus negócios jurídicos e seu núcleo familiar<sup>[1]</sup>.

Neste sentido é a lição de Washington de Barros Monteiro<sup>[2]</sup>:

O direito é um complexo de relações que se estabelece entre os homens. É indispensável, porém, que estes estejam presentes em determinado lugar, de antemão conhecido, para que se exerçam normalmente as relações

jurídicas. É uma necessidade social, uma necessidade de ordem geral, fixar a pessoa a determinado lugar. Se não houvesse essa fixação, se não existisse um ponto de referência onde a pessoa pudesse responder pelos seus deveres jurídicos, precário e instável se tornaria o direito.

Neste mesmo sentido é o entendimento da professora Maria Helena Diniz[3], segundo a qual é de grande importância o conceito (jurídico) de domicílio, por ser o local onde a pessoa responde permanentemente por suas obrigações e negócios jurídicos, possuindo especial relevo para fixar o lugar onde se devam celebrar tais atos, exercer direitos, propor ação judicial e responder pelas obrigações.

A História nos mostra que o nomadismo é exceção na humanidade. Venosa[4] leciona que o domicílio possui, inclusive, um sentido metafísico, por caracterizar o local em que a pessoa vive e, em razão disso, passa a integrar o próprio sentido de sua personalidade.

Haja vista a importância dada à fixação da pessoa a um local é que, desde o início da humanidade, a noção de domicílio alcançou especial relevância, peculiarmente, mas não só, no campo do Direito Processual. O próprio Direito Romano já conhecia o conceito de domicílio, desde as antigas tribos do Lácio, que, contudo, originariamente se limitava aos sujeitos que possuíam propriedade fundiária[5].

Nesse período, o lugar de origem da pessoa, chamado de *origo*, era utilizado para determinar a cidadania do indivíduo, sua participação na cidade ou na municipalidade de origem. Em contraposição a este conceito encontrava-se a noção de domicílio, lugar onde a pessoa vive estavelmente.

Nos ensina Venosa, ainda, que o domicílio, nas fontes romanas, importa no lugar “onde o indivíduo se estabelece com estabilidade, construindo aí o centro de suas próprias atividades”, ainda que deste local se ausente temporariamente ou, ainda, possua interesses patrimoniais em outro local. A despeito da controvérsia ao redor do tema<sup>[6]</sup>, há relatos que admitem a coexistência das noções de pluralidade de domicílios e também da ausência de domicílio desde essa época.

A noção romana de domicílio não escapou às críticas de Caio Mário:

A simplicidade do conceito é absoluta. Não imagina nenhuma relação ou vinculação entre o local e o indivíduo. Formula, tão-somente, uma noção elementar, aliando a ideia de lar ou residência à de interesse ou fortuna. Como definição, é incompleta, por abranger tão-somente o domicílio voluntário, deixando de lado o domicílio decorrente de determinação legal.

Na Idade Média, contudo, vemos uma fusão entre os conceitos de domicílio e de cidadania, haja vista o fato de que os indivíduos residiam nas cidades feudais em que haviam tido origem, ocasionando, praticamente, a perda da noção romana de *domicilium*. O conceito é devidamente resgatado na Renascença, quando o desenvolvimento do comércio, além de aumentar a circulação de riquezas, exige do homem a fixação em um centro de negócios.

O Direito Romano, contudo, não consegue fazer perfeita distinção entre as noções de domicílio e residência. Nos ensinam Pablo Stolze e Rodolfo Pamplona<sup>[7]</sup> que foi sob a influência dos franceses que, ao lado do elemento objetivo da residência, se adicionou o *animus* como fator que promove a união entre o sujeito e o local, preparando o que, mais tarde, constituiria o conceito

moderno de domicílio e a sua necessária distinção do conceito de residência.

## **2. Importância do domicílio**

O Estado, e conseqüentemente o Direito Público, é o primeiro a se preocupar com o domicílio e a necessária fixação do indivíduo em um determinado ponto do território, para fins de fiscalização no que concerne às suas obrigações fiscais, políticas, militares e policiais. Além disso, a noção de domicílio político, que se verá mais adiante, é conceito caro ao Direito Constitucional e Eleitoral.

A noção de domicílio é, ainda, essencial ao Direito Processual Civil, seja para fins de determinação da competência, haja vista a regra geral de que as ações serão propostas no foro de domicílio do réu, seja para cumprimento do procedimento de citação do demandado. Não só isso, o domicílio é regra subsidiária de fixação de competência no processo criminal, conforme previsão contida no art. 72 do CPP.

O domicílio, por outro lado, foi eleito como elemento de conexão pela Lei de Introdução ao Direito Brasileiro, em seu art. 7º, servindo de critério para a solução de questões pertinentes à aplicação da lei no espaço. No Código Civil, por fim, o domicílio é tema recorrente, sendo, por exemplo, o lugar onde normalmente o devedor deve cumprir as suas obrigações (art. 327 do CC/02).

O domicílio, ainda, é conceito que interessa ao Direito do Trabalho, conforme disposto no art. 469 da CLT, que impede o empregador de transferir o empregado, sem a sua anuência, para localidade diversa da pactuada no contrato, não se considerando transferência aquela que não importar, necessariamente, na modificação de domicílio.

## **3. Domicílio, residência e moradia**

Como vimos, o conceito moderno de domicílio evoluiu para compreender em sua definição não só o local onde a pessoa reside, elemento objetivo, mas também para abarcar um elemento imaterial – *o animus*, razão pela qual é essencial a distinção entre domicílio, residência e moradia.

A moradia, conceito mais tênue do que o de residência, reflete uma relação transitória entre o indivíduo e o local onde a pessoa habita atualmente ou simplesmente permanece, “é o local onde a pessoa natural se estabelece provisoriamente”<sup>[8]</sup>, confundindo-se com a noção de estadia. É o caso da pessoa que aluga uma casa de praia ou de campo para aí passar suas férias ou de quem está de passagem por um hotel.

Haja vista o frágil vínculo que une o sujeito ao local em que possui moradia, caracterizado por uma relação temporária e um vínculo tênue de ordem material, é que não é possível falarmos em duas moradias. Este conceito exige a efetiva presença da pessoa no local, o que não pode ser alcançado no mesmo momento em dois lugares diversos.

Em contraposição à transitoriedade que caracteriza a noção de moradia, a residência é um conceito que espelha um sentido maior de permanência. Segundo Venosa<sup>[9]</sup> “é o local em que se habita, com ânimo de permanência”, mesmo que haja ausência temporária deste local.

Apesar de não ter conceituado residência, o nosso Código Civil, espelhando-se na doutrina francesa, alemã e suíça, definiu domicílio da pessoa natural, em seu art. 70, como sendo “o lugar onde ela estabelece a sua residência com ânimo definitivo”.

Washington de Barros Monteiro<sup>[10]</sup>, por seu turno, nos ensina que:

Podemos, pois, da seguinte forma estabelecer a diferenciação entre domicílio e residência: o primeiro é conceito jurídico, criado pela própria lei e por meio do qual, para efeitos jurídicos, se presume estar presente a pessoa em determinado lugar. Residência, por sua vez, é relação de fato, é o lugar em que a pessoa habita ou tem o centro de suas ocupações. A essência do primeiro é puramente jurídica e corresponde à necessidade de fixar a pessoa em dado local; a da segunda é meramente de fato.

Neste mesmo sentido é a lição de Silvio Rodrigues<sup>[11]</sup>:

O conceito de domicílio se distingue do de residência. Este representa uma relação de fato entre uma pessoa e um lugar, envolvendo a ideia de habitação, enquanto o domicílio compreende o de residência, acrescido do ânimo de aí fazer o centro de sua atividade jurídica.

É, portanto, conceito mais complexo, envolvendo a noção de residência e, por consequência a de morada<sup>[12]</sup>. Segundo Pablo Stolze e Rodolfo Pamplona<sup>[13]</sup>, domicílio “é o lugar onde a pessoa estabelece residência com ânimo definitivo, convertendo-o, em regra, em centro principal de seus negócios jurídicos ou de sua atividade profissional”.

Trata-se do reconhecimento da existência de, ao menos, dois tipos de domicílios, conforme lição de Washington de Barros Monteiro<sup>[14]</sup>:

a) o residencial, onde a pessoa reside com ânimo definitivo, e no qual concentra suas atividades e relações jurídicas familiares, patrimoniais e pessoais, não relacionadas, porém, com atividade profissional;

b) o domicílio profissional, onde a pessoa concentra toda as relações jurídicas dessa natureza.[\[15\]](#)

A opção do nosso legislador nos deixa claro que, conforme antecipado, o conceito de domicílio[\[16\]](#) possui dois elementos, um de ordem material ou objetivo, que é a residência, a fixação do indivíduo em determinado local, e outro elemento de natureza subjetiva ou psíquica, caracterizado pelo ânimo, pela vontade de permanecer no local. Não se trata, portanto, de um conceito meramente de fato.

Poder-se-ia pensar que a eleição de um elemento psíquico, o *ânimo definitivo*, tornaria custosa e difícil a sua demonstração, afinal como revelar a vontade íntima do sujeito? Silvio Rodrigues[\[17\]](#), contudo, leciona que o exame dos demais artigos do Código Civil no faz perceber que a ideia de *ânimo definitivo* decorre de circunstâncias externas reveladoras da intenção do indivíduo. Trata-se do propósito de fazer de determinado lugar o seu centro de atividades.

Por fim, esclarece Pablo Stolze e Rodolfo Pamplona[\[18\]](#) que, segundo lição da Escola Alemã, “a fixação do domicílio tem a natureza de ato jurídico não-negocial (ato jurídico em sentido estrito)”, para o que, portanto, exige-se a capacidade de agir.

#### **4. Unidade, pluralidade, falta e mudança de domicílio**

A pluralidade de domicílios é uma realidade em nosso ordenamento. Em que pese ser não ser admitido pela maioria dos ordenamentos, notadamente aqueles que se filiaram ao sistema jurídico francês [\[19\]](#), bem como o direito inglês e o norte-americano, o princípio da unidade obrigatória de domicílio, como bem aponta Venosa[\[20\]](#), foge à realidade da atual vida em sociedade, haja vista o desenvolvimento das comunicações e dos meios de transporte.

Assim, é plenamente possível que uma pessoa resida com habitualidade em mais de um local, sendo apenas um o seu centro principal de negócios. Por outro lado, contudo, uma pessoa pode, efetivamente, viver alternadamente em diversas residências, todas com ânimo definitivo, sem que possamos identificar apenas uma delas como seu centro principal.

Neste sentido, é perfeitamente possível que um sujeito implemente os requisitos do domicílio em dois locais diversos, o que é admitido pelo art. 71 do CC/02, ao considerar como domicílio qualquer das residências onde alternativamente viva a pessoa. O art. 72 do Código admite, ainda, o domicílio profissional, para as relações concernentes à profissão, no lugar onde esta é exercida<sup>[21]</sup>. Espelhando a realidade, ainda, o parágrafo único deste dispositivo acrescenta que “se a pessoa exercitar profissão em lugares diversos, cada um deles constituirá domicílio para as relações que lhe corresponderem”.

Além da pluralidade, admitida, inclusive, pelo nosso Código de Processo Civil (art. 94, §1º), a lei admite que o indivíduo não possua um centro onde exerça suas atividades, nem residência habitual em qualquer parte, a exemplo dos ambulantes e dos circenses que, segundo previsão contida no art. 73 do CC/02, terão seu domicílio no local em que sejam encontrados.

É a consagração da teoria do domicílio aparente ou ocasional que é, igualmente, previsto no art. 94, §2º, do CPC que estabelece que, sendo incerto ou desconhecido o domicílio do réu, este será demandado onde for encontrado ou no foro do domicílio do autor.

Em que pese uma interpretação inicial do art. 73 do CC/02 possa nos levar a crer que o dispositivo desnatura o conceito de domicílio, que exige a intenção de permanência, a regra se justifica em razão de interesse superior, consubstanciado na exigência legal de que todos tenham um lugar em que possam ser encontrados,

ainda que consagrando uma aparência, mormente a necessidade de segurança jurídica e de proteção dos direitos de terceiros[22].

É possível, ainda, a mudança de domicílio para o qual, segundo o art. 74 do CC/02, exige-se que a transferência se realize com o *animus* ou a intenção de mudar, descartando a possibilidade de caracterização da mudança de domicílio qualquer ausência desprovida da verdadeira intenção de mudança.

O parágrafo único do dispositivo em análise estabelece alguns critérios objetivos que nos permitem caracterizar este *animus*: “a prova da intenção resultará do que declarar a pessoa às municipalidades dos lugares que deixa, e para onde vai, ou, se tais declarações não fizer, da própria mudança, com as circunstâncias que a acompanharem”.

Deveras, guarda razão a doutrina ao criticar a raridade com a qual os indivíduos realizam estas declarações. A verdade é que o que deve caracterizar, de fato, a mudança de domicílio são os atos exteriores, visíveis[23], nada obstante seja possível que um sujeito, contribuinte de impostos municipais, requeira o cancelamento de sua inscrição em determinado município, para se inscrever em outro, o que implementaria o disposto no parágrafo único do artigo *retro* [24].

A mudança de domicílio, ainda, pode decorrer de determinação legal, conforme nos orienta Maria Helena Diniz[25], nas hipóteses de domicílio legal em que o sujeito, compulsoriamente, modifica o seu domicílio, não devendo, contudo, ser descartado o domicílio anterior, nas hipóteses em que se verifique a pluralidade de domicílios e em razão da norma que consagra esta realidade social.

## 5. Espécies de domicílio

Conforme disciplinado pelo nosso Código Civil, o domicílio pode ser: voluntário, legal ou necessário ou de eleição.

Em que pese não vir disciplinado no CC/02, a LINDB alude, em seu art. 7<sup>a</sup>, §7<sup>o</sup>, ao *domicílio de origem*, caracterizado por Venosa[26] como, cronologicamente, o primeiro domicílio do sujeito, *local* onde a pessoa nasce, mas não propriamente onde vem ao mundo e, sim, o domicílio do pai e da mãe.

Em caráter preliminar, ainda, citamos o *domicílio político* que, apesar de ser noção que não pertence ao Direito Civil, trata-se do local onde o indivíduo exerce seus direitos de votar e ser votado, direitos decorrentes da cidadania, conforme lição de Venosa[27]. Em que pese não haver uma dependência entre o domicílio político e o voluntário, normalmente estas duas espécies de domicílio correspondem-se, haja vista a exigência legal contida no Código Eleitoral de que a qualificação eleitoral se faça diante do juiz do lugar de moradia ou residência do eleitor.

O *domicílio voluntário*, que é o usual, é a fixação da residência em um determinado local com ânimo definitivo em função de um ato de livre vontade do sujeito, sem qualquer interferência da lei.

É a perfeita expressão da noção de domicílio, decorrente da voluntariedade do indivíduo de fixar-se em determinado local. Em determinados casos, contudo, a pessoa nem sempre possui liberdade de conduta para fixar o seu domicílio em qualquer local. Aí surge a noção de *domicílio legal*[28], também chamado de necessário, que é o que decorre de determinação legal, em função de alguma condição especial de determinada pessoa.

Para o surgimento desta espécie de domicílio não se exige qualquer declaração por parte do sujeito, sendo suficiente que a pessoa encontre-se dentro de uma das situações previstas em lei e perdurando enquanto a parte continuar nestas situações. O art. 76

da Lei Civil estabelece o domicílio necessário do incapaz, do servidor público, do militar, do marítimo e do preso:

a) **Domicílio do incapaz** –   o do seu representante ou assistente.

Nesta hipótese se insere o menor, com rela o aos seus pais, ou o tutelado, com rela o ao seu tutor, e, ainda, o interditado, com rela o ao seu curador.

Relativamente ao menor, temos que o seu domicílio será o dos pais que exerçam o poder familiar. A mudança de domicílio dos pais será acompanhada da mudança de domicílio do menor. Quando falte ou haja impedimento dos genitores, o domicílio do menor será o do ascendente conhecido. Na hipótese de inexistir pai, mãe ou tutor, nos ensina Venosa[29], que deverá ser levado em considera o o domicílio real do menor, como   o caso do menor que viva sob a guarda de terceiros.

Ensina Paulo Nader[30] que a mudança do domicílio dos pais importa, *ipso facto*, na mudança de domicílio dos filhos incapazes. O mesmo, contudo, não ocorre com os tutores, cuja modifica o de domicílio depende de aprecia o judicial. Sobre isto, inclusive, Paulo Nader, citando Pontes de Miranda, nos diz que a nomea o do curador haverá de recair, da mesma forma, em pessoa residente no domicílio do curatelado, posto que tanto o incapaz, quanto o seu curador deverão ficar sob a jurisdi o do juiz do processo.

O Novo Código Civil não reproduziu a regra que previa o domicílio necessário da mulher casada, haja vista o espírito da Constitui o Federal de 1988, que conferiu direitos e deveres idênticos a ambos os cônjuges.

b) **Domicílio do servidor público** –   o local onde o servidor público exerce permanentemente suas fun oes.

A reda o do dispositivo   clara ao exigir o caráter de permanência, excluindo do conceito aqueles que assumem cargos comissionados ou fun oes de simples confiança, que possuem

caráter transitório e admitem demissão *ad nutum*, conforme bem nos explica Pablo Stolze e Rodolfo Pamplona[31].

Venosa[32] ressalta que, ainda que o funcionário público resida em outro local, a lei reputa como domicílio legal o local onde desempenha suas funções públicas. Assim, o estabelecimento desta restrição legal, diz Venosa, objetivou vincular o funcionário público a local de desempenho das funções do seu cargo, naquilo que diga respeito ao próprio cargo público, mantendo, portanto, o domicílio voluntário para os demais assuntos[33].

c) **Domicílio do militar** – é, na hipótese do Exército, o lugar onde serve, enquanto que será yuuuya sede do comando a que se encontra imediatamente subordinado quando se tratar de militar da Marinha e da Aeronáutica;

Vale salientar que não terá domicílio legal ou necessário o militar reformado, posto que a lei expressamente faz menção ao militar que se encontra em serviço ativo.

d) **Domicílio do marítimo** – é o lugar onde o navio estiver matriculado;

e) **Domicílio do preso** – é o lugar onde cumpre a sentença.

O preso ainda não condenado conservará o seu domicílio voluntário.

O agente diplomático, por seu turno, ao ser citado no estrangeiro, poderá alegar extraterritorialidade, caso em que, não designando onde tem, no país, domicílio, poderá ser demandado no Distrito Federal ou no último ponto do território brasileiro onde teve residência com ânimo de permanência.

Maria Helena Diniz aponta as hipóteses em que o agente diplomático não será processado perante a Justiça do país que representa:

- a) se houver renúncia à extraterritorialidade, mediante prévia autorização do seu governo; b)
- se revelar, por atos praticados, o firme propósito

de renunciar àquele privilégio, envolvendo-se, p.ex., em operações mercantis ou aceitando os encargos de ser tutor de menor, solucionando demandas oriundas desses atos, comparecendo perante tribunal estrangeiro; c) tratar de ação relativa a imóvel de sua propriedade situado em território alienígena, desde que tal prédio não seja a sua residência, a sede da legação ou consulado.[34]

Importante fazer constar que, em determinados casos, não há exclusividade do domicílio legal. É que a pessoa que está sujeita a ele ainda mantém o seu domicílio anterior, o voluntário, em razão da regra da pluralidade de domicílios[35].

Vale salientar, ainda, que o art. 1.569 do CC/02 cria o domicílio necessário do casal, o domicílio conjugal, que será o de cada cônjuge para as questões relativas ao casamento.

Por fim, o art. 78 estabelece o *domicílio de eleição ou especial*, espécie de domicílio voluntário, decorrente do ajuste entre as partes de um contrato, “onde se exercitem e cumpram os direitos e obrigações deles resultantes”. Trata-se de previsão legal que visa facilitar a execução de um contrato e a propositura de eventuais ações ao menos para um dos contratantes, em geral o credor, operando a modificação de competência.

A respeito do domicílio de eleição ou especial, assim se pronuncia Orlando Gomes:

O domicílio de eleição é fictício. Nele se abstrai o elemento objetivo. Cria-se artificialmente, por declaração de vontade dos interessados. É *temporário e limitado*. Prescinde do ânimo definitivo, exigível no domicílio geral.[36]

Temos, ainda, que, segundo ensinamento de Orlando Gomes[37], a fixação de domicílio especial produz uma série de efeitos: a) é limitada a determinado ato ou a uma série de atos; b) é temporária; c) estende-se às consequências diretas ou indiretas do ato ou dos atos para os quais foi feita; d) só produz efeitos *inter partes*, observado o §2º do art. 111 do CPC, que dispõe que *o foro contratual obriga os herdeiros e sucessores das partes*.

Tal previsão legal está em consonância com o art. 111 do CPC que estabelece a inderrogabilidade das regras de competência em razão da matéria e da hierarquia, mas permite a modificação da competência em razão do valor e do território por convenção da partes.

Defende Pablo Stolze[38] e Rodolfo Pamplona, contudo, que a invocação deste dispositivo somente pode ocorrer em relações jurídicas em que prevaleça o princípio da igualdade dos contratantes e de sua correspondente autonomia da vontade. É que os respeitadas autores, interpretando o disposto no art. 51, IV, do CDC, consideram ilegal a cláusula contratual que estabelece o foro especial nos contratos de consumo em benefício do fornecedor do produto e em prejuízo do consumidor, haja vista a patente abusividade da cláusula.

Ainda que seja dada expressa ciência da cláusula ao consumidor, Pablo Stolze e Rodolfo Pamplona defendem que o sistema protetivo inaugurado pelo CDC não permite que o fornecedor se beneficie dessa prerrogativa, sob pena de não conferirmos proteção ao hipossuficiente na relação. No mesmo sentido, defendem a impossibilidade de aplicação desta regra aos contratos de trabalho.

Em outro sentido é o entendimento de Venosa[39], para quem a identificação da cláusula de eleição de foro, de forma peremptória e sistemática, como abusiva não é a melhor interpretação a ser

dada para a matéria. Assim, defende que cada caso deve ser analisado em concreto, levando-se em consideração que a regra em estudo tem a finalidade de prestigiar o credor. Além disso, entende que não há abusividade se o consumidor teve prévia notícia do estabelecimento do foro de eleição, posto que a adesão ao contrato não desnatura o contratualismo.

No mesmo sentido de Pablo Stolze e Rodolfo Pamplona é o entendimento de Paulo Nader que, reconhecendo a capacidade financeira das empresas para acompanhar processos fora de seu domicílio, defende que “em razão da índole protetora da lei especial, não é de se reconhecer o chamado *foro de eleição*, que na prática daria uma superioridade muitas vezes insuperável pelo consumidor” [\[40\]](#).

Analisando a jurisprudência do Eg. STJ, assim se manifesta Carlos Roberto Gonçalves[\[41\]](#):

O Superior Tribunal de Justiça tem considerado ineficaz a cláusula de eleição de foro, em contratos de adesão: a) “quando constitui um obstáculo à parte aderente, dificultando-lhe o comparecimento em juízo”; b) se é “abusiva, resultando especial dificuldade para a outra parte”; c) se o outro contratante “presumivelmente não pôde discutir cláusula microscopicamente impressa de eleição de foro”.

Leciona Carlos Roberto Gonçalves[\[42\]](#), ainda, que nestas hipóteses não pode incidir a Súmula nº 33 do STJ, que veda a declaração de ofício de incompetência. Adverte, contudo, que a declaração de abusividade da cláusula de eleição de foro não pode ser indiscriminadamente realizada pelo magistrado, sem uma correta análise do caso concreto e de suas nuances, mormente a

possibilidade, em alguns casos, de efetiva inexistência de prejuízos para o consumidor.

Vale salientar, ainda, que a eleição de foro especial nos contratos de locação de imóvel urbana é plenamente possível, conforme expressa permissão contida no art. 58, II, da Lei nº 8.245/91, segundo a qual *“é competente para conhecer e julgar tais ações o foro do lugar da situação do imóvel, salvo se outro houver sido eleito no contrato”*.

Vale frisar, por fim, que a existência de foro de eleição não impede que o credor prefira exercer o seu direito de ação no foro do domicílio do devedor, haja vista se tratar de estipulação contratual que privilegia o credor, cuja não utilização não trás qualquer prejuízo para o devedor.

## **6. Domicílio da pessoa jurídica<sup>[43]</sup>**

Conforme nos ensina Pablo Stolze e Rodolfo Pamplona<sup>[44]</sup>, o domicílio da pessoa jurídica, em regra, é o domicílio especial, é aquele indicado como sua sede em seu estatuto, contrato social ou ato constitutivo equivalente. Na hipótese de inexistir essa fixação, a Lei Civil trás critério supletivo, considerando como domicílio, conforme disposto em seu art. 75, IV e §1º, *“o lugar onde funcionarem as respectivas diretorias e administrações”*.

Na presunção de possuírem filiais em diversos lugares, cada um deles será considerado domicílio para os atos nele praticados. Neste sentido é o entendimento consolidado do STF na Súmula nº 363. O domicílio será o lugar do estabelecimento da pessoa jurídica no Brasil, relativamente às obrigações contraídas por qualquer de suas agências, quando esta pessoa jurídica possua administração ou diretoria com sede no estrangeiro (§2º, art. 75, CC/02).

No que tange às pessoas jurídicas de direito público, o seu domicílio é previsto em lei, da seguinte forma (art. 75, I a III, CC/02):

- a) O domicílio da **União** será o Distrito Federal;
- b) A capital será o domicílio dos **Estados** e dos **Territórios**;
- c) Os **Municípios** terão por domicílio o lugar onde funcione a administração municipal; e,
- d) As **demais pessoas jurídicas de direito público**, o lugar onde funcionarem as respectivas diretorias e administrações, ou onde elegerem domicílio especial em seu estatuto ou atos constitutivos.

Vale salientar, contudo, que, ao contrário do que acontece com as pessoas naturais, o critério legal elegido para estabelecer o domicílio das pessoas jurídicas de direito público nem sempre tem idêntica correspondência com as regras processuais para determinação da competência territorial.

Neste sentido é o disposto no art. 99, I, do CPC que estabelece o foro da capital do Estado ou do Território como competente para as ações em que a União ou o Território forem autores, rés ou intervenientes, claramente facilitando o acesso à justiça por parte do jurisdicionado, que poderia ter esta garantia fundamental dificultada se precisasse, para demandar a União, por exemplo, deslocar-se até a capital federal.

## 7. Referências

COELHO, Fábio Ulhoa. Curso de direito civil. Volume 1. São Paulo: Saraiva, 2003.

DINIZ, Maria Helena. Curso de direito civil brasileiro, volume 01: teoria geral do direito civil. 25 ed. ver. atual. e ampl. de acordo com a reforma do CPC e com Projeto de Lei n. 276/2007. São Paulo: Saraiva, 2008.

FIUZA, César. Direito civil: curso completo. 13. ed. revista, atualizada e ampliada. Belo Horizonte: Del Rey, 2009.

GAGLIANO, Pablo Stolze e PAMPLONA FILHO, Rodolfo. Novo curso de direito civil, volume I: parte geral. 9. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2007.

GOMES, Orlando. Introdução ao direito civil. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

GONÇALVES, Carlos Roberto. Direito civil brasileiro, volume I: parte geral. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

LISBOA, Roberto Senise. Manual de direito civil, volume 1: teoria geral do direito civil. 3 ed. ver. atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003.

MIRANDA, Pontes de. Tratado de direito privado: parte geral, tomo i, introdução. Pessoas físicas e jurídicas. 4ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1974.

MONTEIRO, Washington de Barros. Curso de direito civil, v. 1: parte geral. 39. ed. rev. e atual. por Ana Cristina de Barros Monteiro França Pinto. São Paulo: Saraiva, 2003.

NADER, Paulo. Curso de direito civil, parte geral – vol. 1. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

NEGRÃO, Theotonio. Código Civil e legislação civil em vigor. 28 ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

NETTO, Domingos Franciulli, MENDES, Gilmar Ferreira e MARTINS FILHO, Ives Gandra da Silva, (coord.). O Novo Código Civil: Homenagem ao professor Miguel Reale. 2ª ed. São Paulo: LTr, 2005.

PELUSO, Cezar (coord.). Código Civil Comentado. Barueri: Manole, 2007.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. Instituições de direito civil. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

RODRIGUES, Silvio. Direito civil. São Paulo: Saraiva, 2003.

TEPEDINO, Gustavo (coord.). A parte geral do novo Código Civil/ estudos na perspectiva civil-constitucional. 3ª ed. ver. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

TEPEDINO, Gustavo, BARBOZA, Heloísa Helena e DE MORAES, Maria Celina Bodin. Código civil interpretado conforme a Constituição da República. 2ª ed. ver. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

VENOSA, Sílvio de Salvo. Direito Civil: parte geral. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.

VENOSA, Sílvio de Salvo. Código civil interpretado. São Paulo: Atlas, 2010.

#### **Notas:**

[1] Chega-se a afirmar que o domicílio é um dos atributos da pessoa humana, o que confere à matéria importante relevo, haja vista ser a dignidade da pessoa humana o valor máximo a ser perseguido pelo nosso ordenamento jurídico, conforme disposto no art. 1º da CF/88.

[2] MONTEIRO, Washington de Barros. Curso de direito civil, v. 1: parte geral. 39. ed. rev. e atual. por Ana Cristina de Barros Monteiro França Pinto. São Paulo: Saraiva, 2003, pág. 157.

[3] DINIZ, Maria Helena. Curso de direito civil brasileiro, volume 01: teoria geral do direito civil. 25 ed. ver. atual. e ampl. de acordo com a reforma do CPC e com Projeto de Lei n. 276/2007. São Paulo: Saraiva, 2008. Pág. 218.

[4] VENOSA, Sílvio de Salvo. Direito Civil: parte geral. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2003, pág. 225.

[5] VENOSA, Sílvio de Salvo. *Op. cit.*, pág. 226.

[6] Neste sentido não é só a lição de Venosa, mas também a de Caio Mário, PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil*. Rio de Janeiro: Forense, 2007, pág. 375.

[7] GAGLIANO, Pablo Stolze e PAMPLONA FILHO, Rodolfo. *Novo curso de direito civil, volume I: parte geral*. 9. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2007, pág. 241.

[8] GAGLIANO, Pablo Stolze e PAMPLONA FILHO, Rodolfo. *Novo curso de direito civil, volume I: parte geral*. 9. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2007, pág. 244.

[9] VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito Civil: parte geral*. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2003, pág. 228.

[10] MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de direito civil, v. 1: parte geral*. 39. ed. rev. e atual. por Ana Cristina de Barros Monteiro França Pinto. São Paulo: Saraiva, 2003, pág. 157.

[11] RODRIGUES, Silvio. *Direito civil*. São Paulo: Saraiva, 2003, pág. 105.

[12] Em que pese a inegável importância da distinção entre as noções de domicílio e de residência, Roberto Senise Lisboa, citando Silvio Rodrigues, nos ensina que “tal distinção se justifica em outros modelos, como o francês, que só admite um domicílio para cada pessoa. No caso brasileiro, a distinção teórica é menos importante, tendo em vista a possibilidade de uma mesma pessoa manter vários domicílios” (LISBOA, Roberto Senise. *Manual de direito civil, volume 1: teoria geral do direito civil*. 3 ed. ver. atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003, pág. 398).

[13] GAGLIANO, Pablo Stolze e PAMPLONA FILHO, Rodolfo. *Novo curso de direito civil, volume I: parte geral*. 9. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2007, pág. 244.

[14] MONTEIRO, Washington de Barros. Curso de direito civil, v. 1: parte geral. 39. ed. rev. e atual. por Ana Cristina de Barros Monteiro França Pinto. São Paulo: Saraiva, 2003, pág. 160.

[15] Neste mesmo sentido é a lição de Carlos Roberto Gonçalves, para quem “nas definições apontadas sobressaem-se duas ideias: a de morada e a de centro de atividade; a primeira, pertinente à família, ao lar, ao ponto onde o homem se recolhe para a vida íntima e o repouso; a segunda, relativa à vida externa, às relações sociais, ao desenvolvimento das faculdades que todo homem possui” (GONÇALVES, Carlos Roberto. Direito civil brasileiro, volume I: parte geral. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2011, pág. 172).

[16] Importante elucidar, conforme o fez César Fiuza, que no que tange à determinação de competência em processos judiciais, o que nos interessa é a cidade em que a pessoa é residente e domiciliada, o que nos remete à comarca, sendo a rua informação secundária (FIUZA, César. Direito civil: curso completo. 13. ed. revista, atualizada e ampliada. Belo Horizonte: Del Rey, 2009, pág. 165).

[17] RODRIGUES, Silvio. Direito civil. São Paulo: Saraiva, 2003, pág. 105.

[18] GAGLIANO, Pablo Stolze e PAMPLONA FILHO, Rodolfo. Novo curso de direito civil, volume I: parte geral. 9. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2007, pág. 245.

[19] Isto porque, conforme nos ensina Caio Mario, a doutrina francesa, historicamente, se alinhou ao entendimento segundo o que o domicílio é uma relação jurídica existente entre uma pessoa e um lugar. Ao imaginar a existência deste vínculo de direito entre o lugar e a pessoa, resta clara a impossibilidade de uma pessoa possuir simultâneos domicílios, o que não é compatível com a abstração do conceito francês (PEREIRA, Caio Mário da Silva. Instituições de direito civil. Rio de Janeiro: Forense, 2007, pág. 376).

[20] VENOSA, Sílvio de Salvo. Direito Civil: parte geral. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2003, pág. 230.

[21] O reconhecimento do domicílio profissional, inclusive, é, para Maria Helena Diniz, uma das expressões da adoção do princípio da pluralidade de domicílios em nosso ordenamento. Neste sentido é o seu entendimento: “com isso admite o Novo Código Civil o *domicílio profissional* (centro habitual de ocupação, que é o lugar onde a pessoa exerce, com habitualidade, sua atividade ou serviço) e quebra o princípio da unidade domiciliar. Tanto o local de residência como o de exercício da profissão são considerados domicílios, por ser comum, hodiernamente, nos grandes centros urbanos, que as pessoas residam numa localidade e trabalhem em outra” (DINIZ, Maria Helena. Curso de direito civil brasileiro, volume 01: teoria geral do direito civil. 25 ed. ver. atual. e ampl. de acordo com a reforma do CPC e com Projeto de Lei n. 276/2007. São Paulo: Saraiva, 2008, pág. 219).

[22] Neste mesmo sentido é o entendimento de Orlando Gomes, GOMES, Orlando. Introdução ao direito civil. Rio de Janeiro: Forense, 2010, pág. 139.

[23] VENOSA, Sílvio de Salvo. Direito Civil: parte geral. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2003, pág. 231.

[24] Sobre a prova da mudança, leciona Paulo Nader que esta poderá se dar através de comunicações às empresas fornecedoras de água, luz, gás, linha telefônica, aos órgãos de classe, à Secretaria das Fazendas Públicas do Município, Estado e União (NADER, Paulo. Curso de direito civil, parte geral – vol. 1. Rio de Janeiro: Forense, 2006, pág. 208).

[25] DINIZ, Maria Helena. Curso de direito civil brasileiro, volume 01: teoria geral do direito civil. 25 ed. ver. atual. e ampl. de acordo com a reforma do CPC e com Projeto de Lei n. 276/2007. São Paulo: Saraiva, 2008, pág. 222.

[26] VENOSA, Sílvio de Salvo. Direito Civil: parte geral. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2003, pág. 233.

[27] VENOSA, Sílvio de Salvo. *Idem*.

[28] Elucidativa é a lição de Pontes de Miranda a respeito do domicílio necessário, para quem “não é mais do que o fato jurídico resultante de se haver estabelecido ponto do espaço, ou círculo, elemento de suporte fático, suficiente, voluntariamente ou por lei, para entrar no mundo jurídico e produzir os efeitos que o direito lhe atribui” (MIRANDA, Pontes de. Tratado de direito privado: parte geral, tomo i, introdução. Pessoas físicas e jurídicas. 4ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1974, pág. 252)

[29] VENOSA, Sílvio de Salvo. Direito Civil: parte geral. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2003, pág. 234.

[30] NADER, Paulo. Curso de direito civil, parte geral – vol. 1. Rio de Janeiro: Forense, 2006, pág. 209.

[31] GAGLIANO, Pablo Stolze e PAMPLONA FILHO, Rodolfo. Novo curso de direito civil, volume I: parte geral. 9. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2007, pág. 249.

[32] VENOSA, Sílvio de Salvo. Direito Civil: parte geral. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2003, pág. 235.

[33] Sobre o tema, ainda, ensina Maria Helena Diniz que há autores que, a despeito de julgamento do STF em sentido contrário, afirmam o desaparecimento da obrigatoriedade do servidor público possuir domicílio necessário quando estiver licenciado. Entende a doutrinadora, contudo, que na hipótese do servidor público objetivar um afastamento prolongado para tratar de interesses pessoais, mudando a sua residência para outro lugar, com o ânimo de transferir definitivamente, configurado estará o domicílio voluntário, nos termos do art. 76, parágrafo único, do CC/02 (DINIZ, Maria Helena. Curso de direito civil brasileiro, volume 01: teoria geral do direito civil. 25 ed. ver. atual. e ampl. de acordo com a reforma do CPC e com Projeto de Lei n. 276/2007. São Paulo: Saraiva, 2008, pág. 220).

[34] DINIZ, Maria Helena. Curso de direito civil brasileiro, volume 01: teoria geral do direito civil. 25 ed. ver. atual. e ampl. de acordo com a reforma do CPC e com Projeto de Lei n. 276/2007. São Paulo: Saraiva, 2008, pág. 221.

[35] Este é também o entendimento de Carlos Roberto Gonçalves, GONÇALVES, Carlos Roberto. Direito civil brasileiro, volume I: parte geral. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2011, pág. 178.

[36] GOMES, Orlando. Introdução ao direito civil. Rio de Janeiro: Forense, 2010, pág. 141.

[37] GOMES, Orlando. Introdução ao direito civil. Rio de Janeiro: Forense, 2010, pág. 142.

[38] GAGLIANO, Pablo Stolze e PAMPLONA FILHO, Rodolfo. Novo curso de direito civil, volume I: parte geral. 9. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2007, pág. 250.

[39] VENOSA, Sílvio de Salvo. Direito Civil: parte geral. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2003, pág. 238.

[40] NADER, Paulo. Curso de direito civil, parte geral – vol. 1. Rio de Janeiro: Forense, 2006, pág. 260.

[41] GONÇALVES, Carlos Roberto. Direito civil brasileiro, volume I: parte geral. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2011, pág. 176.

[42] GONÇALVES, Carlos Roberto. *Op. cit.*, 2011, pág. 177.

[43] A respeito da opinião de Savigny, relativa a inadequabilidade do conceito comum de domicílio para as pessoas jurídicas, posto que pressuporia algo inexistente para estes entes – a expressão da vontade, Paulo Nader nos ensina que o ânimo definitivo da pessoa jurídica é representado pela decisão de seus fundadores, “que é ato intelectual revestido ainda do componente psicológico *vontade*” (NADER, Paulo. *Op cit.*, pág. 256).

[44] GAGLIANO, Pablo Stolze e PAMPLONA FILHO, Rodolfo. Novo curso de direito civil, volume I: parte geral. 9. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2007, pág. 247.



www.conteudojuridico.com.br

## **A CRISE DA AÇÃO DE EXECUÇÃO FISCAL, A LEI Nº 6.830/80 E A LEI DOS RITOS DE 1973**

**JOÃO CARLOS BOTELHO FILHO:** Assessor Jurídico no Tribunal de Justiça da Paraíba, pós-graduado em Direito Público e pós-graduado em Direito Processual Civil.

**Resumo:** Os feitos executivos fiscais há muito se encontram na contramão da tendência processualista moderna, no que tange à sua morosidade e falta de efetividade. Grande parte das ações dessa natureza é acometida pela prescrição intercorrente, vez que permanece por muito tempo estagnada nas prateleiras e gavetas dos cartórios judiciais, devido à não localização de bens do executado passíveis de penhora ou, quando encontrados esses, de difícil alienação. Este acúmulo de processos e a falta de efetividade dos mesmos levaram à crise instalada em sede de execuções fiscais.

**Palavras-chave:** Execução fiscal. Morosidade. Crise.

---

### **1. Introdução**

A ação de execução fiscal é o meio judicial que a Fazenda Pública tem a seu dispor para cobrança de seus créditos devidamente inscritos em Dívida Ativa, sendo regulada pela Lei 6.830/80 – Lei de Execuções Fiscais (LEF) - e, subsidiariamente, pelo disposto no Código de Processo Civil, de acordo com o artigo 1º da dita lei.

Cândido Rangel Dinamarco, com o brilhantismo costumeiro, avalia a execução como:

Conjunto de atos estatais através de que, como ou sem o concurso da vontade do devedor (e até contra ela) invade-se seu patrimônio para, à custa dele, realizar-se o resultado prático desejado concretamente pelo direito objetivo material.<sup>[1]</sup>

Por mais que a execução fiscal seja regida por um rito especial, um subsistema dentro do capítulo de execuções fundadas em título extrajudicial, resta inegável a aplicação dos dispositivos do CPC, inclusive – e principalmente – aqueles modificados ou introduzidos pela Lei 11.382/2006, observada, logicamente, a especialidade dos preceitos da Lei 6.830/80 naquilo em que conflitar com a Lei dos Ritos.

Entretanto, as execuções fiscais, devido à sua falta de efetividade, transformaram-se em verdadeiros “cemitério de verbas públicas”, posto que grande parte dos valores que se tenta recuperar por meio de executivos fiscais não chegam às contas da Administração Pública, gerando verdadeira crise em ações desta espécie.

Para bem ilustrar o tema em estudo, passa-se à exposição de linhas gerais sobre a execução fiscal.

## **1. A evolução histórica das execuções**

A primeira ação executiva que se tem notícia remota ao Direito Romano e a sua Lei das Doze Tábuas (*Lex Duodecim Tabularum* ou ainda *Duodecim Tabulae*) em idos de 450 a.C, na fase da *legis actionis*.

Era pouca a intervenção estatal no direito, sendo a execução essencialmente privada, inclusive com juizes escolhidos entre o povo.

Tratava-se de uma ação que vinculava não só o patrimonio do devedor ao seu passivo, mas também seu próprio corpo, sua liberdade e até sua vida, no caso de insolvência.

Com seu excesso de formalismos, a Lei das Doze Tábuas regulamentava a *manus iniectio* de forma detalhada, personalista e com requintes de crueldade, senão vejamos:

aquele que confessa dívida perante o magistrado ou é condenado, terá 30 dias para pagar. Esgotados os 30 dias e não tendo pago, que seja agarrado e levado à presença do magistrado. Se não paga e ninguém se apresenta como fiador, que o devedor seja levado pelo seu credor e amarrado pelo pescoço e pés com cadeias com peso até ao máximo de 15 libras; ou menos, se assim o quiser o credor. O devedor preso viverá à sua custa, se quiser; se não quiser, o credor que o mantém preso dar-lhe-á por dia uma libra de pão ou mais, a seu critério. Se não há conciliação, que o devedor fique preso por 60 dias, durante os quais será conduzido em três dias de feira ao '*comitium*', onde se proclamará em altas vozes o valor da dívida. Se são muitos os credores, é permitido, depois do terceiro dia de feira, dividir o corpo do devedor em tantos pedaços quantos sejam os credores, não importando cortar mais ou menos; se os credores preferirem, poderão vender o devedor a um estrangeiro, além do Tibre (tábua III, nn, 4-9).

Do texto acima colacionado vê-se que, ainda que o devedor estivesse sujeito a duríssimas penas, o mesmo era sujeito de direitos, tais como o prazo de 30 (trinta) dias para saldar a dívida, uma libra de pão diariamente no caso de prisão etc. Sobre esta prática, Vicente Greco Filho se manifesta:

Passado esse tempo (*tempus iudicati*) sem o pagamento ou sem que se alegasse razão de direito em favor do devedor, era ele levado à presença do magistrado, que liberava a execução pessoal, já que a idéia era da incindibilidade entre o patrimônio e a pessoa, a qual era acompanhada da infâmia. A execução era, portanto, sempre universal.<sup>[2]</sup>

Em momento posterior, quando os institutos e operadores do direito romano avançaram na cultura e na mentalidade jurídica, o patrimônio do devedor passou a ser o principal responsável pelo pagamento das dívidas deste. Entretanto, não havia limite para a expropriação deferida ao credor em relação aos bens do devedor, o que demonstrava a necessidade de uma lei limitadora dessa execução.

Já no período Justiniano da Era Cristã (século VI) o Estado era consolidado e já se investia do poder jurisdicional, sendo capaz de promover a execução. Diferentemente de outrora, o processo executivo não mais se dividia em partes, seu rito era unificado e se desenvolvia com pouca ou nenhuma interferência dos jurisdicionados, ficando restrito ao exclusivo entendimento de um magistrado.

Ainda que não tenha se perdurado, a *actio iudicati*, por sobrepor a execução patrimonial sobre a pessoal e, assim, ter moldes mais humanos, influenciou a execução da era moderna e

sobreviveu à derrocada do Império Romano, influenciando o Direito Francês e o Germânico.

Humberto Theodoro Júnior ensina que:

Com o desenvolvimento dos estudos romanísticos nas grandes universidades da Idade Média, o Direito Romano passou a influir nos conceitos jurídicos então vigorantes na Europa. Desse modo, a partir do ano 1000, aproximadamente, a execução privada foi caindo no descrédito dos povos.<sup>[3]</sup>

O Direito Medieval tem traços marcantes que distinguiram sua execução dos predecessores. Aqui era vedada a execução por mãos próprias, sendo atividade exclusiva do Estado, que distinguia o processo de conhecimento da execução forçada. Neste período o título extrajudicial ganha destaque devido à intensa atividade comercial que se estabelecia e, sob influência do Direito Germânico, meios foram criados para a execução direta desses títulos que tinham plena capacidade executiva, caso atendidos alguns requisitos.

A chamada “execução aparelhada” (*executio parata*) só foi elaborada entre o final da Idade Média e início do Direito Moderno. Surgiu como fruto dos anseios por uma atividade jurisdicional mais célere e prestativa – que até hoje é ambicionada - e vinculava o pedido de execução do credor a um processo cognitivo impetrado pelo devedor (uma espécie de ancestral dos Embargos à Execução) onde lhe era dado direito de defesa.

No que tange à era colonial e imperial brasileira, como praticamente tudo naquela época, o direito desembarcou das caravelas portuguesas e trouxe a influência romana que era inerente ao Direito Ibérico. Diferentemente do Direito Francês,

permanecia a subdivisão da execução entre a de sentença e a dos títulos extrajudiciais nas Ordenações Filipinas que vigoraram até 1850.

No prelúdio do processo civil brasileiro, o Dec. 763 estendeu o Regulamento 737 ao processo, o qual ainda trazia a dicotomia entre a execução (exclusivamente de sentença) e a ação executiva (de títulos extrajudiciais).

A primeira legislação que efetivamente positivou ditames sobre a execução no processo civil pátrio foi o Decreto nº 9.885 de 1888. Esse decreto sustentava a exigência de um prévio processo de conhecimento na ação de execução.

Com o Código de Processo Civil de 1939 foi unificada a execução para qualquer tipo de título, seja ele extrajudicial ou judicial. Foi extinta a cognição do processo de execução, o que conseqüentemente excluiu o contraditório dessa ação, o qual só seria alcançado no caso de interposição de embargos à execução em autos apartados.

Finalmente, com o Código de Processo Civil 1973 o Brasil adotou o mesmo posicionamento que os países europeus adotaram quase dois séculos antes, qual seja, a equiparação entre os títulos judiciais e os títulos extrajudiciais. O livro II desse Código é dedicado ao processo de execução

No que concerne à Ação de Execução Fiscal, a mesma era tratada também no livro II do CPC até a entrada em vigor da Lei de Execuções Fiscais (Lei 6.830 de 22 de setembro de 1980) que disciplina o rito a ser seguido neste tipo de ação e determina a aplicação do CPC apenas de forma subsidiária<sup>[4]</sup>.

Levando em conta os reclamos econômico-sociais por um processo mais dinâmico e efetivo na entrega da justiça, o Código de

Processo Civil passou por diversas modificações para que se adaptasse às novas necessidades da sociedade, como ocorreu ao longo da história acima narrada.

Dentre as principais mudanças que sofreu a execução, destaca-se o fim da ação autônoma para execução de títulos executivos judiciais, que é feita através de um requerimento, na fase de cumprimento de sentença. Essa regra comporta algumas exceções como a execução da sentença penal condenatória e da sentença arbitral.

Referindo-se à execução de títulos extrajudiciais, esta ainda é intentada através de ação específica, como é o caso da Ação de Execução Fiscal que tem como base um título executivo extrajudicial (Certidão de Dívida Ativa) e que será examinada em seguida.

### **3. Objeto da execução fiscal**

O objeto da execução fiscal é o crédito fazendário regularmente inscrito na Dívida Ativa, materializado pela Certidão de Dívida Ativa, sendo este o título extrajudicial que dará fulcro à cobrança judicial, *ex vi* do artigo 585, VII do Código de Processo Civil.

Estes créditos abrangem qualquer montante que tenha como credora a Fazenda Pública, seja de natureza tributária ou não tributária, definidos pela Lei 4.320/64, bem como a atualização monetária, juros, multa de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato.

Araken de Assis, com a perspicácia que lhe é peculiar, versa sobre o tema:

Os créditos não-tributários, enumerados exemplificativos no art. 39, §2º, da Lei 4.320/1964, decorrem de quaisquer dívidas de particulares perante o Poder Público, enquanto os créditos tributários resultam da falta de pagamento de tributos e seus encargos. Os créditos não-tributários, e bem assim os das autarquias, se equiparam, por força do art. 2º, §1º, da Lei 6.830/80, aos créditos tributários. Inexiste, aí, qualquer inconstitucionalidade.

(...)

Em suma, quase todas as fontes de receita da Fazenda Pública, no sentido mais largo possível (v. g., a taxa de saúde complementar, ex vi dos arts. 24 e 25 da Lei 9.961/2000), se mostram passíveis de formar créditos exeqüíveis pelo rito especial, haja vista a remissão do art. 2º, caput e §1º, ademais de se submeterem a tratamento igualitário, consoante o art. 4º, §4º, da Lei 6.830/1980.<sup>[5]</sup>

Para que o débito tenha a presunção *juris tantum* de liquidez e certeza, deve este ser regularmente inscrito na Dívida Ativa, o que se faz por meio de procedimento administrativo. Instaurado esse procedimento, é notificado o devedor para pagar o montante devido ou se defender. Caso não atue de nenhuma das formas, ou caso sua defesa seja rejeitada, será inscrito o débito em Dívida Ativa através do ato administrativo da autoridade competente.

De acordo com o §5º do artigo 2º da Lei nº 6.830/80, o Termo de Inscrição de Dívida Ativa deverá conter:

I - o nome do devedor, dos corresponsáveis e, sempre que conhecido, o domicílio ou residência de um e de outros;

II - o valor originário da dívida, bem como o termo inicial e a forma de calcular os juros de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato;

III - a origem, a natureza e o fundamento legal ou contratual da dívida;

IV - a indicação, se for o caso, de estar a dívida sujeita à atualização monetária, bem como o respectivo fundamento legal e o termo inicial para o cálculo;

V - a data e o número da inscrição, no Registro de Dívida Ativa; e,

VI - o número do processo administrativo ou do auto de infração, se neles estiver apurado o valor da dívida.

Os §§6º e 8º, respectivamente, preceituam que a Certidão de Dívida Ativa conterà os mesmos elementos do Termo de Inscrição e poderá ser emendada ou substituída até a decisão de primeira instância, assegurada ao executado a devolução do prazo para embargos.

O artigo 3º da Lei de Execuções Fiscais repete o preceito trazido pelo artigo 204 do Código Tributário Nacional, assegurando à Dívida Ativa regularmente inscrita a presunção relativa de certeza e liquidez, que será ilidida apenas por prova inequívoca a cargo de quem esta aproveite.

#### **4. Legitimidades Ativa e Passiva**

Primeiramente, cumpre definir o sujeito ativo da demanda, ou seja, o que se pode delimitar como “Fazenda Pública”.

À União, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal, juntamente com suas respectivas autarquias e fundações públicas é outorgado o direito de cobrar seus créditos através de execução fiscal.

Exclui-se, portanto, via de regra, as empresas públicas, sociedades de economia mista, entidades paraestatais e associações profissionais do conceito de Fazenda Pública.

A execução fiscal pode ser proposta em face do devedor ou de seus sucessores a qualquer título, bem como o fiador, o espólio, a massa falida ou o responsável, nos termos da lei, por dívidas tributárias ou não tributárias.

## **5. Competência**

O Código de Processo Civil de 1973, em seu artigo 578, determina que a competência para julgar a ação de execução fiscal é do juízo do foro do domicílio do devedor, sendo possível que a Fazenda Pública ajuíze a execução no foro do local onde foi praticado o ato ou ocorreu o fato que deu origem ao crédito exequendo, ainda que nele não resida o réu.

No caso de execução fiscal proposta pela Fazenda Pública Nacional, será competente o juiz federal do domicílio do devedor. Se residir ele em comarca interiorana, onde não haja juízo federal, será competente o juiz estadual da comarca do domicílio do devedor. “O juiz estadual estará, na espécie, investido de competência federal, devendo os recursos que forem interpostos ser encaminhados ao Tribunal Regional Federal da Região que compreenda aquela comarca.”<sup>[6]</sup>

O artigo 29 da Lei de Execuções Fiscais estabelece que a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública não é sujeita a divisão. Assim, trata-se de uma competência que exclui todas as

outras de qualquer outro juízo, estando aí inclusos os juízos da falência, da concordata, da liquidação, da insolvência ou do inventário.

Destarte, a característica do juízo universal falimentar, a *vis attractiva*, não é aplicada à execução fiscal em curso, sendo a eventual penhora da execução fiscal feita no rosto dos autos da ação de falência. Saliente-se que o crédito da Fazenda Pública tem preferência no pagamento, após os oriundos de acidente de trabalho, trabalhista, previdenciário, extra concursais e com garantia real ou importâncias passíveis de restituição, *ex vi* do artigo 186 do Código Tributário Nacional.

## **6. Inter processual**

Seguindo os ditames trazidos pela Lei 6.830/80 e do Código de Processo Civil de 1973, temos que a ação de execução fiscal se inicia através de uma petição inicial que conterà, no mínimo, a indicação ao juízo competente, o pedido e o requerimento para citação do executado. O valor da causa é o que consta como débito na certidão de Dívida Ativa, a qual instruirá a exordial, podendo estar no próprio texto da inicial. Não se faz necessário o requerimento de produção de provas por parte da Fazenda Pública.

O artigo 8º da LEF preceitua que o executado será citado para pagar o débito no prazo de 5 (cinco) dias ou garantir a execução com fiança bancária, depósito em dinheiro ou nomeando bens à penhora no mesmo prazo, observando a gradação legal do artigo 11 da retro mencionada lei.

Caso a penhora recaia sobre bens que não satisfaçam totalmente a dívida, pode a Fazenda Pública requerer o reforço da penhora, caso em que o juiz não pode agir de ofício, cabendo a ele deferir ou não o pedido.

Realizada a penhora, será o executado intimado mediante publicação no Diário Oficial. Caso na comarca não haja circulação do Diário Oficial, a intimação da penhora será feita por correio, com a remessa da cópia do termo ou auto de penhora, caso reste infrutífera, a intimação será feita por oficial de justiça.

Em qualquer fase processual, pode o executado substituir o bem penhorado por depósito em dinheiro ou fiança bancária, como também pode a Fazenda exequente requerer a substituição da penhora.

O artigo 40 da Lei de Execução Fiscal estabelece que, enquanto não for localizado o devedor ou encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora, o juiz determinará a suspensão do feito pelo prazo máximo de 1 (um) ano, prazo esse em que não correrá o prazo prescricional.

Ultrapassado o prazo de um ano da suspensão e não sendo encontrado o devedor ou seus bens, o juiz determinará o arquivamento dos autos, momento esse que marca o início do prazo de prescrição intercorrente, conforme enunciado da súmula 314 do STJ.<sup>[7]</sup>

A Lei 11.051/2004 acrescentou o §4º ao retro mencionado artigo 40, determinando que o juiz reconhecerá de ofício a prescrição intercorrente (lapso temporal de cinco anos após o arquivamento provisório), após ouvida a Fazenda Pública.

A prescrição intercorrente, alvo de massivos ataques das procuradorias judiciais das Fazendas Públicas, é ensinada por Marinoni da seguinte forma:

Diz-se que a prescrição intercorrente é aquela que se verifica no curso do processo, e não antes da propositura da ação e da

instaura o do processo, como ocorre com a prescri o clássica. A rigor, não se trata de prescri o, já que sua incidência no curso do processo impede a sua caracteriza o como extin o de uma pretensão. Trata-se de figura an mala – muito mais parecida com a peremp o ou com a preclusão do que com a prescri o -, criada pela doutrina e hoje contemplada por alguns preceitos legais, que faz extinguir o processo por ina o da parte.<sup>[8]</sup>

A defini o trazida por Sacha Calmon e Eduardo Junqueira traz os requisitos para que seja reconhecida a prescri o intercorrente:

A prescri o intercorrente consiste na perda da pretensão, durante o curso da rela o processual, em face do decurso do prazo prescricional, sem a prática de todos os atos processuais destinados a levar a cabo o processo e fixar definitivamente a decisão acerca da pretensão levada a juízo.<sup>[9]</sup>

Das conceitua es acima colacionadas depreende-se que a inércia do exequente   condi o necessária para que seja reconhecida a prescri o, bem como a intima o da Fazenda Pública para se manifestar após o decurso do prazo prescricional. Esta ina o deve ser entendida como a falta de iniciativa do exequente no “oferecimento de elementos indicativos de bens passíveis de penhora, pois são assim o processo pode retornar a sua marcha em moldes a afastar a fluência do lapso prescricional”<sup>[10]</sup>.

Saliente-se que, em sede de execu o fiscal, a intima o da Fazenda Pública   feita através da vista dos autos, sendo estes

remetidos ao procurador da fazenda pelo cartório em que tramita a ação.

Intimado o executado da penhora ou garantida a execução, *i.e.*, feito o depósito em dinheiro, ou juntada a prova da fiança bancária, tem início o prazo de 30 (trinta) dias para interposição da ação de Embargos à Execução.

Interpostos os embargos, tem a Fazenda Pública o mesmo prazo de 30 (trinta) dias para apresentar a impugnação a estes. Não interpostos ou rejeitados os embargos, seguirão os atos expropriatórios tendentes à realização do crédito exequendo.

## **7. Embargos à execução e Exceção de Pré-executividade**

Como se trata de um processo de execução de título extrajudicial, a execução fiscal não admite defesa, objetivando a satisfação do crédito tributário, pois sua constituição não mais é discutida. Para defender-se, a Lei outorga ao réu o direito de valer-se da ação autônoma de embargos à execução.

Conforme retro demonstrado, o executado tem o prazo de 30 (trinta) dias para se defender por meio de embargos, sendo condição *sine qua non* para que estes sejam admitidos a garantia do juízo, nos termos do §1º, art. 16 da Lei 6.830/80.

Hugo de Brito Machado ensina que os embargos podem ser apreciados ainda que a penhora realizada não garanta a quitação total da execução.

Questão importante e merecedora de análise diz respeito ao efeito suspensivo dos embargos à execução.

A Lei 11.382/2006 introduziu no CPC/73 o artigo 739-A, que traz em seu §1º a seguinte redação:

Art. 739-A. Os embargos do executado não terão efeito suspensivo.

§ 1º O juiz poderá, a requerimento do embargante, atribuir efeito suspensivo aos embargos quando, sendo relevantes seus fundamentos, o prosseguimento da execução manifestamente possa causar ao executado grave dano de difícil ou incerta reparação, e desde que a execução já esteja garantida por penhora, depósito ou caução suficientes.

Saliente-se que, em conformidade com o explanado no início do capítulo, o CPC/73 tem aplicação subsidiária na execução fiscal. Como a Lei de Execução Fiscal não trata dos efeitos dos embargos, tal matéria é regulada pelo artigo supra colacionado.

Assim, observa-se que não existe o efeito suspensivo automático quando da interposição dos embargos à execução fiscal. Cabe ao réu provar *opericulum in mora* e o *fumus boni juris* para requerer ao juiz a concessão da suspensão da execução fiscal.

Com excelência, Hugo de Brito Machado se manifesta contra a reforma trazida pela Lei 11.382/06:

Se os embargos à execução fiscal não tiverem efeito suspensivo, podemos ver consumadas graves injustiças, especialmente contra pequenos contribuintes. Execuções para cobrança de tributos indevidos podem ensejar a alienação de bens por valores muito baixos, embora suficientes para a satisfação da execução, e depois, quando obtiverem decisão

favorável nos embargos, a lesão aos seus direitos estará definitivamente consumada.<sup>[11]</sup>

Em que pese o entendimento acima, caso o devedor receie que lhe seja praticada uma injustiça com a eventual penhora de patrimônio seu, cabe a ele fundamentar esse receio na ação de embargos, provando que aquele tributo é indevido e o perigo da alienação de seus bens, sendo esses elementos suficientes para o juiz conceder o efeito suspensivo aos embargos do réu.

Nos embargos o executado aduz toda matéria que aproveite à sua defesa, exceto a compensação, não podendo reconvir, devendo juntar aos autos os documentos comprobatórios de suas alegações e rol de testemunhas, além das cópias das peças relevantes da ação de execução. No que tange à incompetência relativa, o impedimento e a suspeição, essas devem ser alegadas segundo o rito determinado pelo CPC/73.

Tendo em vista a exigência da garantia do juízo para que sejam apreciados os embargos, a jurisprudência e a doutrina pátria admitem, em casos específicos, a utilização da exceção de pré-executividade como meio de defesa do réu na ação de execução fiscal.

Diante da violação de disposições de ordem pública (carência da ação, nulidade da execução, falta de pressupostos processuais etc.) que dizem respeito ao devido processo legal, ou ainda de matéria que não é de ordem pública e que o juiz não deve reconhecer de ofício, mas havendo prova pré-constituída do direito do promovido, a exceção de pré-executividade se mostra cabível. Nesse sentido decide o Tribunal de Justiça da Paraíba:

A exceção de pré-executividade, criação doutrinária e jurisprudencial, só pode ser eficazmente promovida quando a causa de

nulidade absoluta ou de inviabilidade notória for perceptível dos elementos já constantes nos autos. Se para alcançá-la, for necessário resolver fatos e provas de maior complexidade, somente por via de embargos a defesa será argüível. (TJPB, agravo de Instrumento nº 20020049115, Des. Pádua Lima Montenegro).

EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE –  
ADMISSIBILIDADE HIPÓTESES  
EXCEPCIONAIS PRECEDENTES – DOCTRINA  
- REQUISITOS – INAPLICABILIDADE NO  
CASO – AGRAVO DESPROVIDO.

A exceção de pré-executividade somente é cabível nos casos em que o Juiz pode conhecer da matéria de ofício, ou se a demonstração do vício independe de dilação probatória. É, portanto, o meio inadequado para impugnação do quantum exequendo. Alegações genéricas em relação a suposto excesso de execução, sem maiores fundamentos ou demonstração analítica por parte do insurgente, não merecem ser acolhidas. (Agravo de Instrumento. Processo 2001011707-4. Rel. Dês. Jorge Ribeiro da Nóbrega – 1ª Câmara Cível – DJ 20.03.02). (Sem destaques no original.)

Sobre a exceção de pré-executividade, Leonardo José Carneiro da Cunha assevera que “não seria justo exigir que o executado tivesse seu patrimônio atingido para, somente então, permitir-lhe demonstrar uma nulidade manifesta ou alegar uma matéria que o juiz deveria, do ofício, ter percebido”[\[12\]](#).

Ainda que os embargos à execução e a exceção de pré-executividade sejam as principais vias de defesa do executado, outras formas de resistência à execução também podem ser empregadas, quais sejam: mandado de segurança, ação de repetição de indébito, ação anulatória de débito fiscal, ação declaratória, entre outras ações autônomas.

## **8. A Crise da Execução Fiscal**

O processo, como é cediço, é o instrumento que o jurisdicionado tem a seu dispor para apaziguar situações conflitantes com as quais ele se depara. O resultado deste processo deve trazer soluções efetivas, ou seja, uma verdadeira superação do problema enfrentado de forma justa, devendo também ser feito dentro de um espaço de tempo aceitável, que não gere maiores prejuízos com a eventual demora, isto é, deve imperar a celeridade processual.

O princípio da celeridade ou brevidade processual “deriva da própria concepção do processo como um mal que, como tal, deve ser eliminado do cenário jurídico o mais rapidamente possível.”<sup>[13]</sup>

De forma acertada, Sydney Sanches chama atenção para o descrédito em que caiu o poder judiciário, justamente pela mora na resolução de contendas judiciais:

Não haverá justiça forte enquanto houver demora no julgamento na execução e no cumprimento da decisão judicial. Não adiantaria facilitar o acesso, se a conclusão do julgamento não for igualmente facilitada, por mais independente que a justiça seja. A justiça forte é aquela na qual o povo acredita. Agora, se o cidadão acredita que vai ganhar seu dinheiro

daqui há dez anos, ele, com certeza, não confiará na justiça.[\[14\]](#)

A insegurança e a desconfiança apontada pelo aresto acima é algo patente e que salta aos olhos de um cidadão que, mesmo contra sua vontade, se vê dependendo do Poder Judiciário, caracterizando a chamada “crise da efetividade” ou “crise processual”.

Quando o pólo ativo é composto pelo poder público a situação não é diferente. Aliás, é comum que a execução de créditos das Fazendas Públicas se arraste por longos anos e, ainda assim, não alcance o objetivo para o qual foi intentada, qual seja, a satisfação deste crédito.

Hodiernamente, o processo executivo se depara com excessivos obstáculos, muitos deles postos pela própria legislação que o rege, obstáculos esses bem (ou mal) utilizados pelo devedor na tentativa de se esquivar de suas obrigações, e também com dificuldades impostas pela estrutura deficiente do judiciário.

O excesso de formalismos e a burocracias da execução fiscal, vistos na necessidade de sucessivos despachos interlocutórios e intimações sucessivas, a coloca na contramão da tendência processualista moderna que procura diminuir o *inter* processual e mitigar a morosidade que assola os processos em geral.

Não se pode olvidar que a própria Fazenda Pública também tem sua parcela de responsabilidade no que diz respeito à mora das execuções fiscais, quando a mesma demora a perquirir bens do executado, ou quando requer a suspensão da execução e, de forma desidiosa, ignora a existência da mesma.

Em que pese entendimento contrário, a verdade é que as varas da fazenda pública, tanto na justiça comum quanto na federal,

se resumem a verdadeiros cemitérios de receita pública, pois, em grande parte dos casos, as buscas pelos bens ou até mesmo pelo próprio devedor restam infrutíferas, deixando os processos executivos apenas a espera da prescrição intercorrente anteriormente exposta.

Corroborando a afirmação acima, o ex-ministro da Fazenda Guido Mantega, em artigo publicado na revista Consultor Jurídico, aduz que “as dívidas com a União somam R\$ 600 bilhões. São mais de 2,7 milhões de devedores e 3,3 milhões de inscrições em cobrança judicial”<sup>[15]</sup>. Entretanto, desta quantia, apenas cerca de um por cento é devolvido aos cofres públicos.

Atualmente o prazo médio para que uma execução fiscal seja extinta é de 12 (doze) anos. A título de exemplo, veja-se dados retirados do próprio sítio oficial da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional<sup>[16]</sup>, segundo o qual, em 2005 a União era credora de R\$ 334.133.135.590,14 e a arrecadação através de ação de execução fiscal, naquele ano, foi de R\$ 1.628.312.870,31, perfazendo um percentual de menos de 1% do total.

Com isso, o devedor contumaz não se sente – e com razão – ameaçado pelo ajuizamento de execução fiscal contra si, pois sabe da dificuldade que a fazenda exequente encontrará para que consiga satisfazer o crédito que dá fulcro àquela execução, sendo ela apenas uma em meio a dezenas de milhares.

O legislador, se deparando com a situação crítica da justiça que se mostrara tardia e falha, se viu obrigado a implementar mudanças que tornassem os processos em geral mais efetivos e céleres na consecução do objetivo para o qual foram intentados.

Destarte, a Emenda Constitucional 45/2004 incluiu no art. 5º da Constituição Federal o direito à duração razoável do processo.

Neste sentido, algumas leis foram editadas para modificar o Código de Processo Civil, o que refletiu na execução fiscal, pois nesta há aplicação subsidiária da Lei dos Ritos. Dentre essas leis destaca-se a lei 11.382/06 que será melhor explanada em seguida.

Assim, outra inovação que tem ganhado bastante notoriedade na seara tributária é o projeto de lei que objetiva implantar a chamada Execução Fiscal Administrativa.

Ainda na fase de anteprojeto, uma comissão da Secretaria de Reforma do Judiciário do Ministério da Justiça, coordenada pelo Ministro Teori Zavascki, composta por representantes do Centro de Estudos Judiciários do Conselho da Justiça Federal (Juizes Federais Ricardo Perlingeiro e Maria Helena Rau de Souza), da Procuradoria da Fazenda Nacional (Dr. Vandr  Augusto B rigo), do Instituto Brasileiro de Direito Processual (Dr. Petr nio Calmon Filho) e da Universidade Federal Fluminense (Professores Leonardo Greco e Agostinho Netto), após consultas públicas, apresentou em janeiro de 2005 o anteprojeto de lei sobre a cobrança da d vida ativa.

Tal projeto tem como principais modifica es: a cria o da execu o fiscal administrativa, a qual reduz consideravelmente a quantidade de a es que serão levadas   aprecia o do Poder Judiciário; e a constric o patrimonial em fase administrativa, sendo esse um pré-requisito da peti o inicial.

Este projeto foi assinado pelo ex-presidente Luiz In cio Lula da Silva em 13 de novembro de 2009 e encaminhado ao Congresso Nacional no mesmo dia. Importante colacionar notícia veiculada no sítio da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional:

A proposta que altera a Lei de Execu o Fiscal (LEF) visa, principalmente, desafogar o Poder Judiciário, trazendo para a administra o

tributária o ajuizamento das ações. Segundo o procurador-geral, a Justiça Federal tem hoje 2,5 milhões de processos de execução fiscal, sendo que 1,8 milhão são administrados pela PGFN, que somam mais de R\$ 650 bilhões. Dessa forma, a Procuradoria da Fazenda Nacional poderá, para efeito de constrição, realizar a penhora preparativa de bens e valores em dinheiro. No primeiro caso, a União identifica o bem, deixando-o indisponível. A União terá prazo de 30 dias para ajuizar a execução, e o Judiciário terá mais 90 dias para decidir pela manutenção ou não da penhora. No caso de valores em dinheiro os prazos são menores. A União terá prazo de três dias para ajuizar a execução, e o Judiciário terá sete dias para convalidar a execução. O projeto prevê a figura do oficial fazendário para realizar essa penhora.<sup>[17]</sup>

## 9. Conclusão

De tudo quanto exposto, vê-se que a crise das ações de execução fiscal é por demais conhecida pelos poderes constituídos, seja o Legislativo, o Executivo ou o Judiciário, que não quedam-se silentes e inertes diante da estagnação e do absurdo empilhamento que estas ações levaram às prateleiras das Varas da Fazenda Pública. A edição de projetos de leis, somada às ações por parte das próprias procuradorias judiciais em conjunto com o Poder Judiciário, que visem a viabilizar a satisfação dos créditos das Fazendas Públicas de forma mais célere e efetiva são medidas necessárias para o enfrentamento da mencionada crise, como forma de devolver aos cofres públicos os valores a eles pertencentes.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ASSIS, Araken de. Manual da Execução. 10ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

COÊLHO, Eduardo Junqueira; COELHO, Sacha Calmon Navarro, Decadência e prescrição, IN: MARTINS, Ives Gandra (coord.), Decadência e prescrição – pesquisas tributárias – novas séries – n. 13, co-edição São Paulo: Revista dos tribunais, São Paulo: Centro de Extensão Universitária, 2007.

CUNHA, Leonardo José Carneiro da. A Fazenda Pública em juízo. 5ª ed., rev., amp., e atual., São Paulo: Dialética, 2007.

DINAMARCO, Cândido Rangel. Execução Civil, 5ª ed., São Paulo: Malheiros, 1997.

GRECO FILHO, Vicente. Direito processual civil brasileiro: teoria geral do processo e auxiliares da justiça. 19 ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 29ª ed. rev., atual. e ampl., São Paulo: Malheiros, 2008.

MARINONI, Luiz Guilherme. ARENHART, Sergio Cruz. Curso de processo civil. Vol .3 - Execução. 2ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

LOPES, Mauro Luís Rocha, Execução fiscal e ações tributárias, Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2002.

PATAH, Claudia Campas Braga. Os princípios constitucionais à luz da celeridade processual e a penhora on line. Jus Navigandi, Teresina, ano 9, n. 618, 18 mar. 2005. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=6428>>. Acesso em: 15 de setembro de 2009.

SANCHES, Sydney. Anotações sobre as perplexidades e os caminhos do processo civil contemporâneo. Revista da Escola Paulista da Magistratura, São Paulo: v.2, nº 1, nov. 2001.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. Curso de Direito Processual Civil - Processo de Execução e Cumprimento da Sentença, Processo Cautelar e Tutela de Urgência. 42ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2008.

#### NOTAS:

[1] DINAMARCO, Cândido Rangel. **Execução Civil**, 5ª ed., São Paulo: Malheiros, 1997. p. 115.

[2] GRECO FILHO, Vicente. **Direito processual civil brasileiro**: teoria geral do processo e auxiliares da justiça. 19 ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 10.

[3] THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Curso de Direito Processual Civil - Processo de Execução e Cumprimento da Sentença, Processo Cautelar e Tutela de Urgência**. 42ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2008. p. 21.

[4] Art. 1º da Lei n. 6.830/1980: *“A execução judicial para a cobrança da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias será regida por esta lei e, subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil.”*

[5] ASSIS, Araken de. **Manual da Execução**. 10ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006. p. 968 e 969.

[6] CUNHA, Leonardo José Carneiro da. **A Fazenda Pública em juízo**. 5ª ed., rev., amp., e atual., São Paulo: Dialética, 2007. p. 299.

[7] Súmula 314 do STJ: *“Em execução fiscal, não localizados bens penhoráveis, suspende-se o processo por um ano, findo o qual se inicia o prazo da prescrição quinquenal intercorrente.”*

[8] MARINONI, Luiz Guilherme. ARENHART, Sergio Cruz. **Curso de processo civil. Vol .3 - Execução.** 2ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007. p. 250.

[9] COÊLHO, Eduardo Junqueira; COELHO, Sacha Calmon Navarro, Decadência e prescrição, IN: MARTINS, Ives Gandra (coord.), **Decadência e prescrição** – pesquisas tributárias – novas séries – n. 13, co-edição São Paulo: Revista dos tribunais, São Paulo: Centro de Extensão Universitária, 2007, p. 80.

[10] LOPES, Mauro Luís Rocha, **Execução fiscal e ações tributárias**, Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2002, p. 204.

[11] MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 29ª ed. rev., atual. e ampl., São Paulo: Malheiros, 2008. p. 465

[12] CUNHA, Leonardo José Carneiro da. **op. cit.**., nota 8, p. 318.

[13] PATAH, Claudia Campas Braga. Os princípios constitucionais à luz da celeridade processual e a penhora on line. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 9, n. 618, 18 mar. 2005. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=6428>>. Acesso em: 15 de setembro de 2009.

[14] SANCHES, Sydney. Anotações sobre as perplexidades e os caminhos do processo civil contemporâneo. **Revista da Escola Paulista da Magistratura**, São Paulo: v.2, nº 1, nov. 2001, p. 11.

[15] Revista Consultor Jurídico, São Paulo, 14 de março de 2007.

[16] Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Disponível em: <<http://www3.pgfn.gov.br/publicacoes/estatisticas-da-divida-ativa-da-uniao>>. Acesso em: 20 de outubro de 2009.

[17] Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Disponível em : <<http://www3.pgfn.gov.br/noticias/novo-modelo-de-cobranca-tributaria>>. Acesso em: 20 de outubro de 2009.



## A MOTIVAÇÃO DO ATO ADMINISTRATIVO E A DESPEDIDA IMOTIVADA DE EMPREGADOS PÚBLICOS NO REGIME DAS EMPRESAS PÚBLICAS E NAS SOCIEDADES DE ECONOMIA MISTA

**TÁSSIO LAGO GONÇALVES:** Bacharel em Direito pela Universidade Federal da Bahia. Analista Judiciário do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia.

**Resumo:** O presente artigo tem por objetivo analisar a despedida de empregados públicos no regime das empresas públicas e nas sociedades de economia mista e a necessidade ou não de motivação do referido ato administrativo que põe fim ao vínculo empregatício, à luz da Constituição Federal e da Jurisprudência Pátria. Este é um tema que causa grandes desentendimentos entre os estudiosos do direito, objetivando-se, no presente trabalho, explicar a forma correta de se lidar com tal problemática.

**Palavras-chave:** Ato Administrativo. Despedida de empregados públicos. Motivação. Necessidade.

---

### 1. INTRODUÇÃO

Atualmente, há uma controvérsia que gera decisões dos mais diversos tipos em nossos tribunais pátrios. A questão versa sobre a possibilidade dos empregados públicos, contratados através de concursos públicos, serem despedidos sem qualquer motivação por parte do empregador.

Portanto, há de se falar, no caso em tela, em um conflito entre a lei trabalhista e os princípios constitucionais. Isto porque, como é sabido, as empresas públicas e as sociedades de economia mista regem-se pelos ditames das instituições privadas.

Com isso em mente, tem-se que tais entidades são regidas, no que se refere às relações trabalhistas, pela CLT – Consolidação das Leis do Trabalho. De acordo com o regime das instituições privadas, o direito potestativo, decorrente do poder diretivo do empregador, constitui-se em uma prerrogativa de despedir quem quer que seja, sem justa causa, independentemente de motivação.

Sob um outro prisma, há possibilidade de se entender contrariamente ao que foi fixado anteriormente. O art. 37 da Constituição Federal estabelece uma série de princípios que se aplicam à administração pública. Tais princípios, de *status* constitucional, possuem força para derogar as disposições de lei que lhes forem contrárias, tudo em defesa do interesse público. Dispõe o referido artigo:

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios **de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência**, também, ao seguinte:

I - os cargos, empregos e funções públicas são acessíveis aos brasileiros que preencham os requisitos estabelecidos em lei, assim como aos estrangeiros, na forma da lei;

**II - a investidura em cargo ou emprego público depende de aprovação prévia em concurso**

**público** de provas ou de provas e títulos, de acordo com a natureza e a complexidade do cargo ou emprego, na forma prevista em lei, ressalvadas as nomeações para cargo em comissão declarado em lei de livre nomeação e exoneração;

**(grifos não originais)**

Portanto, quanto à investidura em emprego público, há uma importante distinção em relação à iniciativa privada: a necessidade de concurso público. Se tal necessidade se faz imperiosa na contratação, deve também haver uma distinção no que toca ao momento contrário à contratação, ou seja, o fim do vínculo empregatício.

**2. DESNECESSIDADE X NECESSIDADE DE MOTIVAÇÃO NA DESPEDIDA DE EMPREGADOR PÚBLICOS**

**2.1 DISTINÇÃO ENTRE MOTIVO E MOTIVAÇÃO**

Nas empresas privadas, pode o empregador, sem motivação, despedir o seu empregado, como decorrência do seu poder diretivo. Apesar de se aplicar o regime destas instituições às empresas públicas e às sociedades de economia mista, algumas digressões em sentido contrário merecem ser feitas a respeito desse tema.

A Constituição Federal de 1988, em seu art. 173, reverbera:

Art. 173 - Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou

a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei

§ 1º - A lei estabelecerá o estatuto jurídico da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias que explorem atividade econômica de produção ou comercialização de bens ou de prestação de serviços, dispondo sobre:

[..]

**II - a sujeição ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto aos direitos e obrigações civis, comerciais, trabalhistas e tributários;**

**(grifos não originais)**

Apesar de expressamente se aplicar o regime jurídico próprio das empresas privadas nas empresas públicas e nas sociedades de economia mista, deve-se fazer uma interpretação sistemática do referido dispositivo.

A motivação vincula o agente administrativo nos termos em que foi mencionada. Motivo é a situação de fato ou de direito que autoriza e determina a edição do ato. Já motivação é a justificativa do pronunciamento tomado, revelando, de modo expreso e textual, todas as situações de fato que levaram o agente à manifestação da vontade.

A ausência de motivação não significa a falta de justificativa, mas a falta desta dentro do texto do ato. A simples falta de justificativa ofenderia a legalidade por falta do motivo, o que é coisa diversa, até porque o motivo pode ser encontrado fora do ato.

Portanto, motivo e motivação são institutos autônomos, sendo que o motivo obrigatoriamente tem de existir, sob pena de nulidade do ato; já a motivação seria desnecessária quando da despedida, característica que decorre da sua qualidade de ato administrativo discricionário.

## 2.2 REGIME JURÍDICO DE DIREITO PRIVADO APLICADO ÀS EMPRESAS ESTATAIS E NECESSIDADE DE MOTIVAÇÃO DOS ATOS ADMINISTRATIVOS

O art. 173, §1º, II, da CF1988 impõe às empresas estatais o regime jurídico das empresas privadas. Porém, tal fato não significa que o legislador quis conferir ao administrador público um amplo direito potestativo de poder dispensar seus empregados, mas sim de não limitar o administrador, no momento da despedida, às hipóteses previstas no art. 482 da CLT.

Assim, a não motivação dos atos de demissão dos empregados aprovados por concurso público fere os princípios essenciais do ordenamento jurídico pátrio. É inadmissível a aceitação que o administrador público possa despedir o empregado sem expor os motivos que o levaram a agir dessa forma, indo tal postura de encontro aos princípios que regem a administração pública, impedindo até mesmo o controle de legalidade de seus próprios atos.

A necessidade de motivação foi instituída na Lei 9.784/99, que regula os processos administrativos na área federal, que assim dispõe:

Art. 1 - Esta Lei estabelece normas básicas sobre o processo administrativo no âmbito da Administração Federal direta e indireta, visando, em especial, à proteção dos direitos dos administrados e ao melhor cumprimento dos fins da Administração.

§ 1º Os preceitos desta Lei também se aplicam aos órgãos dos Poderes Legislativo e Judiciário da União, quando no desempenho de função administrativa.

§ 2º Para os fins desta Lei, consideram-se:

I - órgão - a unidade de atuação integrante da estrutura da Administração direta e da estrutura da Administração indireta;

II - entidade - a unidade de atuação dotada de personalidade jurídica;

III - autoridade - o servidor ou agente público dotado de poder de decisão.

Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

[...]

Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

I - neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses;

II - imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções;

III - decidam processos administrativos de concurso ou seleção pública;

IV - dispensem ou declarem a inexigibilidade de processo licitatório;

V - decidam recursos administrativos;

VI - decorram de reexame de ofício;

VII - deixem de aplicar jurisprudência firmada sobre a questão ou discrepem de pareceres, laudos, propostas e relatórios oficiais;

VIII - importem anulação, revogação, suspensão ou convalidação de ato administrativo.

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

§ 2º Na solução de vários assuntos da mesma natureza, pode ser utilizado meio mecânico que reproduza os fundamentos das decisões, desde que não prejudique direito ou garantia dos interessados.

§ 3º A motivação das decisões de órgãos colegiados e comissões ou de decisões orais constará da respectiva ata ou de termo escrito.

A referida lei, além de dispor no sentido de que as entidades da Administração Indireta sujeitam-se aos princípios administrativo-constitucionais, determina que a exposição de

motivos da dispensa dos empregados públicos seja explícita, congruente e clara.

Em consequência, seja qual for o ângulo no qual se veja a questão da despedida de empregados das empresas públicas e das sociedades de economia mista, a não motivação de seus atos fere os princípios essenciais do ordenamento jurídico pátrio, além das normas jurídicas *stricto sensu*.

### 2.3 A ORIENTAÇÃO JURISPRUDENCIAL Nº 247 DO TRIBUNAL SUPERIOR DO TRABALHO

Apesar do quanto arrazoado acima, o Tribunal Superior do Trabalho vem entendendo diferentemente, se posicionando pela possibilidade da despedida do empregado público sem a necessidade de motivação. A Orientação Jurisprudencial nº 247 da SDI-1 do TST dispõe neste sentido:

**247. SERVIDOR PÚBLICO. CELETISTA CONCURSADO. DESPEDIDA IMOTIVADA. EMPRESA PÚBLICA OU SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA. POSSIBILIDADE (alterada – Res. nº 143/2007) - DJ 13.11.2007**

I - A despedida de empregados de empresa pública e de sociedade de economia mista, mesmo admitidos por concurso público, independe de ato motivado para sua validade;  
II - A validade do ato de despedida do empregado da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT) está condicionada à motivação, por gozar a empresa do mesmo tratamento destinado à Fazenda Pública em relação à imunidade tributária e à execução por precatório, além das prerrogativas de foro, prazos e custas processuais.

Segundo o entendimento do TST, as empresas públicas e as sociedades de economia mista podem despedir seus empregados a despeito do interesse público. Corroborando tal entendimento, seguem abaixo ementas do Egrégio Tribunal:

RECURSO DE REVISTA. PROCESSO ELETRÔNICO - NULIDADE DA DISPENSA. REINTEGRAÇÃO. ORIENTAÇÃO JURISPRUDENCIAL 247, I, DA SBDI-1 DO TST. Esta Corte já firmou o entendimento segundo o qual a sociedade de economia mista está dispensada da motivação do ato da dispensa, mesmo no caso de admissão do empregado por meio de concurso público. Recurso de Revista conhecido e provido. (TST - RR: 14349520125010019, Relator: Márcio Eurico Vitral Amaro, Data de Julgamento: 20/05/2015, 8ª Turma, Data de Publicação: DEJT 22/05/2015)

I - AGRAVO DE INSTRUMENTO EM RECURSO DE REVISTA. EMPRESA PÚBLICA. DESNECESSIDADE DE MOTIVAÇÃO DA DESPEDIDA DO EMPREGADO PÚBLICO. Diante da possível contrariedade à Orientação Jurisprudencial 247, I, da SBDI-1, do C. TST, dá-se provimento ao agravo de instrumento para determinar o processamento do recurso de revista. Agravo de Instrumento conhecido e provido. II - RECURSO DE REVISTA. EMPRESA PÚBLICA. DESNECESSIDADE DE MOTIVAÇÃO DA DESPEDIDA DO EMPREGADO PÚBLICO. PRECEDENTES. CONTRARIEDADE À ORIENTAÇÃO JURISPRUDENCIAL 247, I, DA SDI-1 DO C. TST CONFIGURADA. Esta C. Corte Superior

consolidou entendimento no sentido de que as empresas públicas e sociedades de economia mista podem dispensar seus empregados sem necessidade de motivação (Orientação Jurisprudencial 247, I, da SBDI-1 do C. TST). Tal entendimento tem sua raiz nas disposições do artigo 173, § 1º, II, da Constituição Federal, segundo o qual se aplicam a esses entes administrativos o regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto às obrigações trabalhistas e tributárias, não se lhes aplicando os princípios que regem a administração pública e os servidores públicos estáveis. Precedentes desta C. 8ª Turma. O entendimento em foco se mantém mesmo em face da decisão proferida no processo RE-589.998/PI, de relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski, aos 20/3/2013, pois o posicionamento ali adotado, no sentido de que é necessária a motivação do ato de rescisão do contrato de trabalho também do servidor empregado de empresas públicas e de economia mista, dirige-se especificamente à Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT), nos moldes do item II da referida OJ 247 da SBDI-1. Descabida, dessa forma, a reintegração do agravado, com seus consectários legais. Recurso de revista conhecido e provido. (TST - RR: 8207920125150026, Data de Julgamento: 11/11/2015, 8ª Turma, Data de Publicação: DEJT 13/11/2015)

Assim, de acordo com tal entendimento do Tribunal Superior do Trabalho, as empresas estatais (empresas públicas e sociedades de economia mista) podem dispensar seus empregados sem necessidade de motivação, sendo que tal entendimento tem sua razão de ser nas disposições do artigo 173, §1º, II, da

Constituição Federal. Dessa forma, se aplicariam às empresas estatais o regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto às obrigações trabalhistas e tributárias, não sendo aplicável os princípios que regem a administração pública, especialmente aqueles relacionados aos servidores públicos estáveis.

#### 2.4 A NECESSIDADE DE MOTIVAÇÃO NA DESPEDIDA DOS EMPREGADOS PÚBLICOS E O ENTENDIMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

A demissão imotivada dos empregados públicos possibilita que o administrador público use tal prerrogativa para satisfazer interesses pessoais.

O TST confere aos entes estatais a mesma discricionariedade para rescindir os seus contratos de trabalho que gozam os empregadores privados, ou seja, que as empresas públicas e as sociedades de economia mista podem despedir seus empregados a despeito do interesse público

Entretanto, é preciso haver uma razão bastante para fazer tal demissão, não se admitindo caprichos pessoais, ou quaisquer decisões movidas pelo subjetivismo ou por sectarismo político por exemplo.

Em verdade, há, no presente caso, um típico regime híbrido: incidência do direito privado, mesclado com regras e princípios de Direito Público. A aplicação do mesmo regime das empresas privadas não significa identidade absoluta. Assim, a despedida do empregado público pelo administrador apenas será juridicamente válida ao se atender aos critérios da conveniência e da oportunidade, ou seja, ao interesse público.

Dessa forma, deve sim o administrador expor o motivo que ensejou a despedida, possibilitando, assim, ao administrado, exercer o controle sobre tal deliberação.

Em se tratando de ato administrativo, a despedida não pode ocorrer de forma tão discricionária como é facultado ao empregador no setor privado, na medida em que deve se submeter, em razão de sua natureza jurídica, a certos requisitos constitucionais para a validade e eficácia do ato realizado.

Portanto, a despedida do empregado público pelo administrador só será juridicamente válida se atender, como dito, aos critérios da conveniência e da oportunidade, e, em consequência, ao interesse público.

Assim, outro não pode ser o entendimento senão o de que deve o administrador expor o motivo que ensejou a despedida, possibilitando ao administrado exercer controle sobre essa deliberação.

Sobre o tema, importa ressaltar que o Plenário do Supremo Tribunal Federal deu provimento parcial ao Recurso Extraordinário n. 589.998-RG/PI, com repercussão geral reconhecida, para reconhecer a inaplicabilidade do art. 41 da Constituição Federal e exigir-se a necessidade de motivação para a prática legítima do ato de rescisão unilateral do contrato de trabalho, nos seguintes termos:

**Ementa: EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS ECT. DEMISSÃO IMOTIVADA DE SEUS EMPREGADOS. IMPOSSIBILIDADE. NECESSIDADE DE MOTIVAÇÃO DA DISPENSA. RE PARCIALMENTE PROVIDO. I - Os empregados públicos não fazem jus à estabilidade prevista no art. 41 da CF, salvo aqueles**

admitidos em período anterior ao advento da EC nº 19/1998. Precedentes. II - Em atenção, no entanto, aos princípios da impessoalidade e isonomia, que regem a admissão por concurso público, a dispensa do empregado de empresas públicas e sociedades de economia mista que prestam serviços públicos deve ser motivada, assegurando-se, assim, que tais princípios, observados no momento daquela admissão, sejam também respeitados por ocasião da dispensa. III – A motivação do ato de dispensa, assim, visa a resguardar o empregado de uma possível quebra do postulado da impessoalidade por parte do agente estatal investido do poder de demitir. IV - Recurso extraordinário parcialmente provido para afastar a aplicação, ao caso, do art. 41 da CF, exigindo-se, entretanto, a motivação para legitimar a rescisão unilateral do contrato de trabalho. (STF - RE: 589998/PI, Relator: Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Data de Julgamento: 20/03/2013, Tribunal Pleno)

Como bem salientou o ilustre Ministro Ricardo Lewandowski, Relator do Recurso Extraordinário nº 589998/PI, embora as empresas estatais possuam natureza jurídica de direito privado, elas se submetem a regime híbrido, sujeitando-se a um conjunto de limitações que têm por objetivo o alcance do interesse público, havendo uma derrogação parcial das regras de direito privado em favor de certas normas de direito público.

Assim, conforme mencionado pelo ilustre Ministro Relator na fundamentação do acórdão, a motivação do ato de dispensa objetiva resguardar o empregado de uma possível quebra do postulado da impessoalidade, por parte do agente estatal que esteja investido do poder de demitir. Dessa forma, como bem concluiu o

Ministro, se impõe não apenas que haja a motivação da despedida, bem como que esta seja precedida de um procedimento formal, no qual se garanta ao empregado o direito ao contraditório e à ampla defesa.

Portanto, assegurou o Supremo Tribunal Federal que os princípios da isonomia e da impessoalidade, observados no momento da admissão por concurso público, também devem ser respeitados por ocasião da dispensa, objetivando-se, com isso, coibir a perpetração de arbitrariedades, a ocorrência de abusos e a concessão de privilégios por parte do empregador público, garantindo-se um maior controle dos critérios de demissão.

### **3. CONCLUSÃO**

Na situação tratada, pode-se perceber que, apesar de haver jurisprudência em ambos os sentidos, sendo até entendimento sumulado pelo TST a desnecessidade de motivação no caso de despedida por parte do empregador, uma interpretação sistemática deve ser feita no caso em análise.

Assim, as empresas estatais não gozam, portanto, da prerrogativa de despedir sem expor a motivação, em nome dos princípios que regem a atividade da administração pública em geral.

De fato, a opção do regime celetista não confere ao administrador público o direito potestativo de despedir imotivadamente.

Deve haver, assim, a necessidade de se adotar um mínimo de formalidades a serem preenchidas, dentre as quais a exposição da motivação, sob pena de nulidade do ato e risco de desviar-se do interesse público.

Portanto, de acordo com os princípios constitucionais, aliado à necessidade de preservação do interesse público, deve ocorrer a motivação das despedidas promovidas pelos empregadores em relação aos empregados das empresas públicas e das sociedades de economia mista, com vista a se resguardar tanto o interesse da administração quanto o do administrado, evitando-se, assim, o desvio de poder e a despedida sem qualquer fundamento objetivo, sendo que este foi entendimento adotado pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal.

#### 4. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em [www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br). Acesso em 07 de março de 2016.

\_\_\_\_\_. Lei nº 9.784, de 29 de Janeiro de 1999. Disponível em [www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br). Acesso em 08 de março de 2016.

\_\_\_\_\_, Supremo Tribunal Federal. RE: 589998/PI, Rel: Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Tribunal Pleno, julgado em 20/03/2013. Disponível em [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acesso em 20 de março de 2016.

\_\_\_\_\_, Tribunal Superior do Trabalho. RR: 14349520125010019, Rel: Márcio Eurico Vitral Amaro, 8ª Turma, julgado em 20/05/2015. Disponível em [www.tst.jus.br](http://www.tst.jus.br). Acesso em 20 de março de 2016.

\_\_\_\_\_, Tribunal Superior do Trabalho. RR: 8207920125150026, Rel: Jane Granzoto Torres Da Silva, 8ª Turma, julgado em 11/11/2015. Disponível em [www.tst.jus.br](http://www.tst.jus.br). Acesso em 20 de março de 2016.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 14. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.

CUNHA JÚNIOR, Dirley. **Curso de Direito Administrativo**. 6. ed. Salvador: Juspodivm, 2007.

MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual de Direito do Trabalho**. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2005

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 3. ed. São Paulo, 2006.

PINTO, José Augusto Rodrigues. **Tratado de Direito Material do Trabalho**. São Paulo: LTR, 2007.



www.conteudojuridico.com.br

## BREVES COMENTÁRIOS ACERCA DAS ALTERAÇÕES INTRODUZIDAS NO CÓDIGO PROCESSO PENAL A PARTIR DA LEI 12.403/11

**SIMONE SOARES CHAGAS:** Graduanda do curso de Direito, pelo Centro Universitário São Camilo, conclusão e 2016.

**Resumo:** O presente trabalho busca elencar de forma sucinta as alterações introduzidas no Código Processo Penal com o advento da Lei 12.403/11, bem como explanar os pontos de maior relevância no que tange as modalidades de Prisão em Flagrante Delito e Prisão Preventiva.

**Palavras-chaves:** Lei 12.403/11. Prisão em flagrante. Prisão preventiva.

**Abstract:** This paper aims to briefly list the amendments into the Code of Criminal Procedure with the enactment of Law 12.403/11 such as explain the most relevant points regarding the modalities of Prison in flagrante delicto and Preventive Detention.

**Keywords:** Law 12.403/11. Prison in flagrante. Preventive Detention.

**Sumário:** 1 Introdução; 2 Aspectos Gerais; 2.1 Breves apontamentos acerca da promulgação da Lei 12.403/2011; 3 Das Modalidades de Prisão; 3.1 Da prisão em Flagrante Delito; 3.2 Da Prisão Preventiva; 4 Conclusão; 5 Referência.

## 1 INTRODUÇÃO

Como é sabido, o Decreto-Lei 3.689, de 03 de outubro de 1941, que institui o Código Processo Penal, sofreu grandes alterações com o advento da Lei 12.403 de 04 de maio de 2011[1], que altera o Decreto-Lei nº 3.689, que institui o Código de Processo Penal, no ordenamento jurídico brasileiro. A lei em comento trouxe mudanças significativas no que tange a prisão processual, fiança, liberdade provisória e as demais medidas cautelares.

É com base nessas modificações que se pauta a relevância desse trabalho, isto é, busca-se apresentar os pontos de maior relevância no que tange a prisão em flagrante delito e a prisão preventiva. É importante esclarecer que existem diversas modalidades de prisão, contudo, no presente trabalho cumpre elencar a prisão de natureza processual, isto é, prisão que deriva de flagrante ou por determinação judicial, antes do trânsito em julgado.

## 2 ASPECTOS GERAIS

### 2.1 Breves Apontamentos Acerca da Promulgação da Lei 12.403/2011

Inicialmente, cumpre fazer um breve comentário a respeito da Promulgação da Lei 12.403, de 04 de maio de 2011[2], que altera o Decreto-Lei nº 3.689, que institui o Código de Processo Penal no ordenamento jurídico brasileiro. A referida Lei foi publicada em data de 04 de maio de 2011, todavia encontrava-se tramitando na câmara dos deputados desde 2001.

O projeto de Lei, inicialmente, tramitava como Lei 4.208/2001 que previa a instituição de diversas medidas cautelares pessoais[3]. A mencionada lei foi publicada no dia 04 de maio, entrando em vigor 60 (sessenta) dias depois, tendo como objetivo principal frustrar o

encarceramento, quando não for urgente a prisão do acusado. Ela trouxe a alteração do Título IX do atual Código de Processo Penal, passando a vigor com a seguinte redação: “Da prisão, das medidas cautelares e da liberdade provisória”, título que anteriormente aduzia “Da prisão e da Liberdade provisória[4].

Nesse sentido, ao analisar o referido projeto de Lei, nota-se que o legislador teve o propósito de tornar o encarceramento atípico, de forma que a prisão tornou-se a última medida. Nesse entendimento, Barros[5] elenca que o “[...] objetivo do legislador foi tornar ainda mais excepcional o encarceramento dos acusados, restringindo as hipóteses de cabimento da prisão preventiva [...]”. Cumpre elucidar também, que a nova lei trouxe um rol de medidas cautelares que deverão ser aplicadas em consonância com o caso concreto, antes de ser decretada a prisão do indivíduo, reafirmando, dessa forma, a intenção do legislador em restringir o encarceramento prematuro. Logo, na hipótese de cabimento de uma medida cautelar nenhum indivíduo será colocado sob o encarceramento, conforme dispõe o Art.282[6], §6 do Decreto-Lei 3.689, de 03 de outubro de 1941[7], que institui o Código de Processo Penal[8].

Desse modo, para que o Estado prive o indivíduo de sua liberdade, primeiramente terá que esgotar todas as medidas cautelares descritas no artigo 319[9] do Decreto-Lei 3.698, de 03 de outubro de 1941[10], que institui o Código de Processo Penal, inviabilizada tais medidas, as demais modalidades de prisão poderão ser decretadas, desde que o fato concreto assim o legitime.

Nesse tocante, faz-se necessário ressaltar, que existem modalidades distintas de prisão, cada qual com sua natureza, ou seja, natureza penal, processual, civil ou administrativa. No presente trabalho, cumpre elencar a prisão de natureza processual, isto é, prisão que deriva de flagrante ou por determinação judicial,

antes do trânsito em julgado, quais sejam: prisão em flagrante, prisão preventiva e prisão temporária[11].

### **3 DAS MODALIDADES DE PRISÃO**

#### **3.1 Da Prisão em Flagrante Delito**

A prisão em flagrante é uma medida restritiva de liberdade de natureza cautelar. Ela tem um caráter repressivo, uma vez que é imposta a um indivíduo que tenha sido surpreendido no instante que praticava a conduta delituosa ou que há tenha acabado de praticar[12]. Trata-se de uma modalidade prevista expressamente na Constituição Federal de 1988[13], em seu art. 5º, inciso LXI[14].

Todavia, a prisão em flagrante não é a única modalidade de prisão existente no ordenamento jurídico brasileiro. Como mencionado anteriormente, existem três modalidades distintas de prisão. Contudo, das modalidades apresentadas, somente duas legitimam a permanência do indivíduo encarcerado, ou seja, quando a prisão for preventiva ou temporária. Dessa forma, a prisão em flagrante não tem mais o caráter de prisão provisória, somente cautelar[15].

Nesse ponto, faz se necessário elencar que a prisão em flagrante perdeu seu caráter provisório a partir da promulgação da Lei 12.403, de 04 de maio de 2011[16], que altera o Decreto-Lei nº 3.689, que institui o Código de Processo Penal no ordenamento jurídico brasileiro. Antes de ser promulgada qualquer indivíduo poderia ser preso em flagrante e permanecer nessa condição durante toda a fase de instrução, todavia, após a inserção da referida lei não se admite mais que o acusado fique preso por situação de flagrância. Nas palavras de Capez[17] “[...] ninguém mais responde a um processo criminal por estar preso em flagrante. Em outras palavras, o sujeito é preso em razão do estado de

flagrância, mas não permanece nessa condição por mais muito tempo [...]”[18].

Dessa forma, nota-se que após o advento da lei 12.403 de 04 de maio de 2011[19], que altera o Decreto-Lei nº 3.689, que institui o Código de Processo Penal no ordenamento jurídico brasileiro a permanência do acusado em prisão flagrante tornou-se ilegal. Como dito, outrora, era comum o acusado ser preso em flagrante e permanecer até que houvesse uma sentença. Nesse entendimento, pondera Costa Neto[20]“[...] Era prevalente o entendimento de que a prisão em flagrante era modalidade autônoma de custódia provisória, ou seja, era possível a manutenção do sujeito no cárcere, independentemente de conversão em preventiva [...]”. Todavia, após e inserção da referida lei o magistrado tem que seguir terminadas condutas para que o flagrante não perca seu caráter repressivo, uma vez que é vedado ao acusado ficar em flagrante *adi eterno*[21].

Contudo, instar dizer ainda, que após a inserção da mencionada lei, muitos acreditavam que a prisão em flagrante tinha sido extinta do ordenamento jurídico. Entretanto, acredita-se que não houve a extinção desse instituto, adverso a isto, houve apenas uma delimitação, uma vez que a esta modalidade continua existindo, porém, em uma fase embrionária[22].

### 3.2 Da Prisão Preventiva

Inicialmente, cumpre apresentar que o instituto da prisão preventiva encontra-se embasada no art.5º, inciso LXI da Constituição Federal. Tal dispositivo aduz que antes da sentença condenatória transitar em julgado, poderá haver privação de liberdade, desde que haja ordem escrita e fundamentada, proferida por autoridade judiciária competente[23]. Referida modalidade esta prevista no capítulo III, artigos 311 à 316 do código de processo penal, sendo uma espécie de medida cautelar, que prima em

garantir a ordem pública, de forma a não comprometer o futuro do provimento jurisdicional[24].

Por sua natureza cautelar, pressupõe a existência do *fumus boni iuris* e do *periculum in mora*, ou seja, é necessário que o ato cometido seja considerado crime, bem como haja indícios de materialidade e autoria. É necessário ainda, que de plano, fique provada a necessidade de isolamento desse indivíduo[25]. Nas palavras de Greco filho[26], a [...] prisão preventiva é a prisão processual, decretada para garantir a ordem pública, a ordem econômica, por necessidade da instrução criminal e para a segurança da aplicação da pena. Em iguais pareceres, Pacelli[27] pondera, que a prisão preventiva "[...] revela a sua cautelaridade na tutela da persecução penal, objetivando impedir que eventuais condutas praticadas pelo alegado autor e/ou por terceiros possam colocar em risco a efetividade do processo [...]".

Contudo, após essa sucinta análise, faz-se necessário elencar, que para haver a decretação da prisão preventiva o Juiz tem que analisar o disposto no art. 312[28], bem como o art.313[29] do CPP, uma vez que na falta de uns dos requisitos que ensejaram a decretação da prisão preventiva, esta terá que ser imediatamente revogada[30].

Ainda nesse sentido, cumpre elucidar também, que nos casos em que a pena abstrata de um delito seja superior a 04(quatro) anos, mas que inexistam requisitos para decretação da preventiva, o magistrado terá que conceder a liberdade provisória. Tem-se esse entendimento, com base no art. 321[31] do CPP, no qual o referido dispositivo aduz, que na falta dos requisitos que embasa a preventiva, o juiz terá que conferir a liberdade provisória ao acusado. E, se necessário ainda, impor as medidas cautelares presentes no art. 319 do diploma processual[32].

#### **4 CONCLUSÃO**

Diante do exposto, verifica-se que o Direito, como instrumento social, deve sempre buscar acompanhar as transformações ocorridas em todo âmbito da sociedade para que possa refletir as mudanças cotidianas. Nesse liame, as mudanças advindas com a promulgação da Lei 12.403 se mostram importantíssimas e incumbe ao aplicador do direito aplica-las de forma justa e sensata.

Nota-se que a finalidade dessas alterações é garantir um processo penal mais justo, mais constitucional, primando sempre pela presunção de inocência. Assim é importante notar que na ótica da nova lei a liberdade funciona como regra e a prisão preventiva, em tese, como a exceção. Nesse sentido, percebe-se que o legislador, pensou na prisão em flagrante e na prisão preventiva com um olhar mais humano, buscando sempre uma prestação jurisdicional célere e justa. Contudo, não se prendeu aqui apresentar todos os pontos acerca desta temática, pretendeu-se tecer breves ponderações.

## 5 REFERÊNCIA

BADARÓ. Gustavo Henrique Righi Ivahy. Prisão em flagrante delito e liberdade provisória no Código de Processo Penal: origens, mudanças e futuros de complicado relacionamento. **Badaró Advogados**. São Paulo, ano 2012. Disponível em <<http://www.badaroadvogados.com.br/?p=333#>>. Acesso em 01 fev de 2016.

BARROS, Ana Paula Monte Figueiredo Pena. Inovações Trazidas pela Lei nº. 12.403/11. **Série Aperfeiçoamento de Magistrada 4. Curso “O novo Regime Jurídico das Medidas Cautelares no Processo Penal”**. Rio de Janeiro, EMERJ. II. Série. III. Título. Disponível em <<http://www.emerj.tjrj.jus.br/serieaperfeiçoamentodemagistrados/paginas/series/4/seriemagistrado4.html>>. Acesso em 01 fev de 2016.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constituicao.htm) >. Acesso em 01 fev de 2016.

\_\_\_\_\_. **Decreto-Lei 3.689, de 03 de outubro de 1941**. Institui o Código de Processo Penal Brasileiro. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/Del3689Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del3689Compilado.htm) >. Acesso em 01 fev de 2016.

\_\_\_\_\_. **Lei 12.403, de 04 de maio de 2011**. Altera o Decreto-Lei 3.689, de 3 de outubro de 1941 - Código de Processo Penal, relativos à prisão processual, fiança, liberdade provisória, demais medidas cautelares, e dá outras providências. Disponível em <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/2011/lei-12403-4-maio-2011-610596-publicacaooriginal-132388-pl.html> >. Acesso em 01 fev de 2016.

\_\_\_\_\_. **Projeto de Lei 4208, de 12 de março de 2001**. Altera dispositivos do Decreto-Lei nº 3.689, de 03outubro de 1941 – Código de Processo Penal, relativos à prisão, medidas Cautelares e Liberdade, e dá outras providências. Disponível em <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=26558> >. Acesso em 01 fev de 2016.

CAPEZ, Fernando. **Curso de Processo Penal**. 19.ed.São Paulo: Saraiva,2012.

COSTA NETO. Nilo de Siqueira. Prisão em Flagrante: análise de sua natureza jurídica diante do advento da Lei 12.403/11. **Jus Navigandi**. Teresina, ano17, n.3387, 9 out.2012. Disponível em <http://jus.com.br/artigos/22769/prisao-em-flagrante-analise-de-sua-natureza-juridica-diante-do-advento-da-lei-12-403-11> >. Acesso em 01 fev de 2016.

GONÇALVES. Victor Eduardo Rios. **Direito Processual Penal**. 2<sup>o</sup>. Ed. São Paulo: Saraiva,2013.

GRECO FILHO, Vicente. **Manual de Processo Penal**. 09. ed. São Paulo:Saraiva,2012.

OLIVEIRA. Eug nio Pacelli de. **Curso de Processo Penal**. 15<sup>o</sup>.ed. São Paulo:Saraiva,2011.

TOURINHO FILHO, Fernando da Costa. **Processo Penal**. 32<sup>a</sup>.ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

#### **NOTAS:**

[1] BRASIL. **Lei 12.403, de 04 de maio de 2011**. Altera o Decreto-Lei 3.689, de 3 de outubro de 1941 - Código de Processo Penal, relativos   prisão processual, fiança, liberdade provisória, demais medidas cautelares, e dá outras providências. Disponível em <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/2011/lei-12403-4-maio-2011-610596-publicacaooriginal-132388-pl.html>>. Acesso em 01 fev de 2016.

[2] BRASIL. **Lei 12.403, de 04 de maio de 2011**. Altera o Decreto-Lei 3.689, de 3 de outubro de 1941 - Código de Processo Penal, relativos   prisão processual, fiança, liberdade provisória, demais medidas cautelares, e dá outras providências. Disponível em < <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/2011/lei-12403-4-maio-2011-610596-publicacaooriginal-132388-pl.html>>. Acesso em 01 fev de 2016.

[3] \_\_\_\_\_. **Projeto de Lei 4208, de 12 de março de 2001**. Altera dispositivos do Decreto-Lei n  3.689, de 03outubro de 1941 – Código de Processo Penal, relativos   prisão, medidas Cautelares e Liberdade, e dá outras providências. Disponível em < <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=26558>>. Acesso em 01 fev de 2016.

[4] CAPEZ, Fernando. **Curso de Processo Penal**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

[5] BARROS, Ana Paula Monte Figueiredo Pena. Inovações Trazidas pela Lei nº. 12.403/11. **Série Aperfeiçoamento de Magistrada 4. Curso “O novo Regime Jurídico das Medidas Cautelares no Processo Penal”**. Rio de Janeiro, EMERJ. II. Série. III. Título. Disponível em <<http://www.emerj.tjrj.jus.br/serieaperfeicoamentodemagistrados/paginas/series/4/seriemagistrado4.html>>. Acesso em 01 fev de 2016.

[6] BRASIL. **Art. 282**. As medidas cautelares previstas neste Título deverão ser aplicadas observando-se a:

-

§ 6º A prisão preventiva será determinada quando não for cabível a sua substituição por outra medida cautelar (art. 319).

[7] \_\_\_\_\_. **Decreto-Lei 3.689, de 03 de outubro de 1941**. Institui o Código de Processo Penal Brasileiro. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/Del3689Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del3689Compilado.htm)>. Acesso em 01 fev de 2016.

[8] BARROS, Ana Paula Monte Figueiredo Pena. Inovações Trazidas pela Lei nº. 12.403/11. **Série Aperfeiçoamento de Magistrada 4. Curso “O novo Regime Jurídico das Medidas Cautelares no Processo Penal”**. Rio de Janeiro, EMERJ. II. Série. III. Título. Disponível em <<http://www.emerj.tjrj.jus.br/serieaperfeicoamentodemagistrados/paginas/series/4/seriemagistrado4.html>>. Acesso em 01 fev de 2016.

[9] BRASIL. **Art. 319**. São medidas cautelares diversas da prisão:

I - comparecimento periódico em juízo, no prazo e nas condições fixadas pelo juiz, para informar e justificar atividades;

II - proibição de acesso ou frequência a determinados lugares quando, por circunstâncias relacionadas ao fato, deva o indiciado

ou acusado permanecer distante desses locais para evitar o risco de novas infrações;

**III** - proibição de manter contato com pessoa determinada quando, por circunstâncias relacionadas ao fato, deva o indiciado ou acusado dela permanecer distante;

**IV** - proibição de ausentar-se da Comarca quando a permanência seja conveniente ou necessária para a investigação ou instrução;

**V** - recolhimento domiciliar no período noturno e nos dias de folga quando o investigado ou acusado tenha residência e trabalho fixos;

**VI** - suspensão do exercício de função pública ou de atividade de natureza econômica ou financeira quando houver justo receio de sua utilização para a prática de infrações penais;

**VII** - internação provisória do acusado nas hipóteses de crimes praticados com violência ou grave ameaça, quando os peritos concluírem ser inimputável ou semi-imputável (art. 26 do Código Penal) e houver risco de reiteração;

**VIII** - fiança, nas infrações que a admitem, para assegurar o comparecimento a atos do processo, evitar a obstrução do seu andamento ou em caso de resistência injustificada à ordem judicial;

**IX** - monitoração eletrônica.

§ 1º ao 3º [\(Revogado\)](#).

§ 4º A fiança será aplicada de acordo com as disposições do Capítulo VI deste Título, podendo ser cumulada com outras medidas cautelares.

[\[10\]](#) BRASIL. **Decreto-Lei 3.689, de 03 de outubro de 1941**. Institui o Código de Processo Penal Brasileiro. Disponível em

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/Del3689Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del3689Compilado.htm)>. Acesso em 01 fev de 2016.

[11] GRECO FILHO, Vicente. **Manual de Processo Penal**. 09. ed. São Paulo:Saraiva,2012.

[12] TOURINHO FILHO, Fernando da Costa.**Processo Penal**. 32ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

[13]BRASIL. **Constituição da Republica Federativa do Brasil**. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em 01 fev de 2016.

[14] \_\_\_\_\_ . **Art. 5º - LXI** - ninguém será preso senão em flagrante delito ou por ordem escrita e fundamentada de autoridade judiciária competente, salvo nos casos de transgressão militar ou crime propriamente militar, definidos em lei;

[15] CAPEZ. 2012, p. 299.

[16] BRASIL. **Lei 12.403, de 04 de maio de 2011**. Altera o Decreto-Lei 3.689, de 3 de outubro de 1941 - Código de Processo Penal, relativos à prisão processual, fiança, liberdade provisória, demais medidas cautelares, e dá outras providências. Disponível em < <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/2011/lei-12403-4-maio-2011-610596-publicacaooriginal-132388-pl.html>>. Acesso em 01 fev de 2016

[17] CAPEZ. 2012, p. 299.

[18] Ibid. p. 299.

[19] BRASIL. **Lei 12.403, de 04 de maio de 2011**. Altera o Decreto-Lei 3.689, de 3 de outubro de 1941 - Código de Processo Penal, relativos à prisão processual, fiança, liberdade provisória, demais medidas cautelares, e dá outras providências. Disponível em < <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/2011/lei-12403-4-maio-2011-610596-publicacaooriginal-132388-pl.html>>. Acesso em 01 fev de 2016

maio-2011-610596-publicacaooriginal-132388-pl.html>. Acesso em 01 fev de 2016

[20] COSTA NETO. Nilo de Siqueira. Prisão em Flagrante: análise de sua natureza jurídica diante do advento da Lei 12.403/11. **Jus Navigandi**. Teresina, ano17, n.3387, 9 out.2012. Disponível em <<http://jus.com.br/artigos/22769/prisao-em-flagrante-analise-de-sua-natureza-juridica-diante-do-advento-da-lei-12-403-11>>. Acesso em 01 fev de 2016.

[21] Ibid.

[22] BADARÓ. Gustavo Henrique Righi Ivahy. Prisão em flagrante delito e liberdade provisória no Código de Processo Penal: origens, mudanças e futuros de complicado relacionamento. **Badaró Advogados**. São Paulo, ano 2012. Disponível em <<http://www.badaroadvogados.com.br/?p=333#>>. Acesso em 01 fev de 2016.

[23] GONÇALVES. Victor Eduardo Rios. **Direito Processual Penal**. 2º. Ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

[24] Ibid. p. 382/383

[25] Ibid. p.382/383.

[26] GRECO FILHO. 2012, p.336.

[27] OLIVEIRA. Eugênio Pacelli de. **Curso de Processo Penal**. 15º.ed. São Paulo:Saraiva,2011.

[28] BRASIL. **Art. 312**. A prisão preventiva poderá ser decretada como garantia da ordem pública, da ordem econômica, por conveniência da instrução criminal, ou para assegurar a aplicação da lei penal, quando houver prova da existência do crime e indício suficiente de autoria.

**Parágrafo único.** A prisão preventiva também poderá ser decretada em caso de descumprimento de qualquer das obrigações impostas por força de outras medidas cautelares (art. 282, § 4o).

[29] \_\_\_\_\_ **Art. 313.** Nos termos do art. 312 deste Código, será admitida a decretação da prisão preventiva:

I - nos crimes dolosos punidos com pena privativa de liberdade máxima superior a 4 (quatro) anos;

II - se tiver sido condenado por outro crime doloso, em sentença transitada em julgado, ressalvado o disposto no inciso I do caput do art. 64 do Decreto-Lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal;

III - se o crime envolver violência doméstica e familiar contra a mulher, criança, adolescente, idoso, enfermo ou pessoa com deficiência, para garantir a execução das medidas protetivas de urgência;

IV - (revogado).

**Parágrafo único.** Também será admitida a prisão preventiva quando houver dúvida sobre a identidade civil da pessoa ou quando esta não fornecer elementos suficientes para esclarecê-la, devendo o preso ser colocado imediatamente em liberdade após a identificação, salvo se outra hipótese recomendar a manutenção da medida.

[30] GRECO FILHO. 2012, p.336.

[31] BRASIL. **Art. 321.** Ausentes os requisitos que autorizam a decretação da prisão preventiva, o juiz deverá conceder liberdade provisória, impondo, se for o caso, as medidas cautelares previstas no art. 319 deste Código e observados os critérios constantes do art. 282 deste Código.

[32] GRECO FILHO. 2012, p.336.

## **A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA E AS EMPRESAS ESTATAIS PRESTADORAS DE SERVIÇO PÚBLICO**

**VITOR CARVALHO CURVINA COSTA DE ARAUJO:**  
Advogado, graduado em direito pela Universidade Federal do Ceará.

**RESUMO:** O presente trabalho tem por abordagem principal a análise da aplicação da imunidade tributária recíproca em face das empresas públicas e sociedades de economia mista sob a ótica do Supremo Tribunal Federal. Para tanto, busca-se uma pormenorizada investigação do instituto, seus fundamentos constitucionais, bem como as classificações e a conceituação, expressadas pela doutrina especializada. Diferenciando os vários institutos que ensejam o não pagamento de tributo, quais sejam, a imunidade, isenção, a não-incidência e a alíquota zero, analisamos cada uma delas para distingui-las sob o ponto de vista dogmático para, enfim, abordar a imunidade recíproca em si, especialmente no que se refere a aplicação ou não em benefício de empresas públicas e sociedades de economia mista prestadoras de serviço público, bem como o seu eventual conflito com o princípio da livre concorrência e da liberdade de iniciativa, tudo sob uma ótica eminentemente prática, através da análise detalhada dos precedentes do guardião máximo da Constituição Federal.

**Palavras-chave:** Imunidade tributária. Imunidade tributária recíproca. Empresas públicas e sociedades e economia mista. |

## 1 INTRODUÇÃO

A ideia da construção de um Estado enquanto ente soberano e capaz de imprimir sua vontade em face dos particulares foi um passo significativo para o desenvolvimento do ser humano, tornando-se, hoje, uma instituição indispensável ao modelo de sociedade na qual vivemos.

Através do Estado obtivemos os meios necessários para que o homem deixasse de viver em uma condição de absoluta selvageria, em guerra constante, para, enfim, se unir em sociedade, abdicando de parte de sua liberdade em prol de um “guarda noturno” invisível capaz de garantir o mínimo de segurança a todos. Nestes

termos, Hugo de Brito Machado (2012, p. 23) nos ensina:

[...] para viver em sociedade, necessitou o homem de uma entidade com força superior, bastante para fazer as regras de conduta, para construir o direito positivo. Dessa necessidade nasceu o Estado, cuja noção se pressupõe conhecida de quantos iniciam o estudo do direito tributário.

Assim, o que o homem fez, ao organizar-se em coletividades, foi abdicar de parte de sua liberdade por meio de uma espécie de pacto social para obter um pouco mais de segurança, pois esta sempre foi uma condição imprescindível para o seu pleno desenvolvimento. (Araújo, 2014)

É essa a linha geral que seguem os contratualistas, Thomas Hobbes, John Lock e Jean-Jacques Rousseau, que explicam o surgimento da sociedade civil, ainda que com consideráveis diferenças em suas premissas, a partir de um

contrato social celebrado entre os indivíduos, que renunciaram parte de sua liberdade a fim de que uma entidade dotada de autoridade suficiente possa impor sua vontade a todos. (Araújo, 2014)

Nesta toada, Cristiano Carvalho (2013, p. 137) sobre as funções do Estado assim se manifesta:

[...] [O Estado] terá a função de proteger e garantir a liberdade dos mesmos indivíduos que abdicaram de parcela dela ao pactuarem o contrato social. Por paradoxal que possa parecer, é a renúncia parcial da liberdade que possibilita a manutenção dessa mesma liberdade, pelo monopólio estatal do uso da violência, por exemplo, a segurança contra violência interna (polícia), contra violência externa (forças armadas) e árbitros para dirimir conflitos de interesses entre os indivíduos (juízes).

Para executar as suas funções e para a própria manutenção de todo o seu aparelhamento, o Estado demanda uma quantidade vultosa de recursos. Pagar os seus agentes; fornecer serviços públicos para a população como saúde, educação, segurança, assistência social, previdência; custeamento das forças armadas, execução de obras públicas; manutenção da estrutura estatal dos poderes Executivo, Legislativo e Judiciário são alguns dos vários gastos que Estado possui. (Araújo, 2014)

Em vista disso, conforme nos ensina Renato Lopes Becho (2014, p. 27), “é necessário que o Estado tenha um sistema de finanças públicas para realizar e suportar os dispêndios, em moeda, para sua manutenção e do seu povo.”

Todavia, não são muitas as forma que o Poder Público detém para capitalizar-se. Muito pelo contrário, os meios de financiamento do Estado utilizados ao longo de toda a história da humanidade resumem-se a apenas cinco: 1) realizar extorsões sobre outros povos ou deles receber doações voluntárias; 2) recolher as rendas produzidas pelo desenvolvimento de seu próprio capital, através de seus bens e empresas; 3) exigir coativamente tributos ou penalidades; 4) tomar ou forçar empréstimos; 5) emitir dinheiro metálico ou de papel. (Araújo, 2014)

Ainda assim, atualmente, não são mais todas essas fontes utilizadas, segundo leciona Renato Lopes Becho (2014, p. 27), que assim afirma:

[...] há algumas possibilidades para arrecadar dinheiro aos cofres públicos: exploração do patrimônio estatal [2], arrecadação de tributos [3] e mecanismos financeiros [4 e 5], por exemplo. O Estado recebe quando explora seu patrimônio, produzindo e extraíndo bens que são vendidos em troca de moeda. Arrecada tributos quando exige das pessoas que estão sujeitas a seu império a entrega de parte de suas riquezas a ele, Estado. O Poder Público vale-se de mecanismos financeiros, v.g., quando produz a própria moeda, quando toma empréstimos, quando aplica no mercado financeiro ou quando emite títulos.

Neste diapasão, dentre essas opções que os governos soberanos possuem de arrecadação, destaca Hugo de Brito Machado (2012, p.24):

A tributação é, sem sombra de dúvidas, o instrumento de que se tem valido a economia capitalista para sobreviver. Sem ele não poderia o Estado realizar os seus fins sociais a não ser que monopolizasse toda a atividade econômica. O tributo é inegavelmente a grande e talvez única arma contra a estatização da economia.

Podemos, assim, concluir da mesma forma que Machado (2012, p. 23-24), de que:

[...] qualquer que seja a concepção de Estado que se venha a adotar, é inegável que ele desenvolve atividade financeira. Para alcançar seus objetivos precisa de recursos financeiros e desenvolve atividade para obter, gerir e aplicar recursos. Isto não significa que não possa atuar no campo econômico. E atua, com maior ou menor intensidade, ora explorando o patrimônio seu, com o fim de lucrar, ora intervindo no setor privado da economia, na defesa da coletividade. De qualquer forma, pelo menos em princípio, o Estado não prescinde de recursos financeiros que arrecada do setor privado, no exercício de sua soberania.

Portanto, é possível afirmarmos que, sem tributos, não há viabilidade de existência para qualquer tipo de Estado que seja. Os dois institutos estão intimamente ligados. A existência de um, implica necessariamente na existência do outro. É o que destaca Leandro Paulsen (2013, p 15), ao assim afirmar:

A tributação é inerente ao Estado, seja totalitário ou democrático. Independentemente de o Estado servir de instrumento da sociedade ou servir-se dela, a busca de recursos privados para a manutenção do Estado é uma constante na história.

Em razão da importância que a tributação assume como principal fonte de custeio para os serviços públicos, o direito positivo dos atuais regimes democráticos têm uma enorme preocupação em estabelecer limites a essa prerrogativa estatal de exigir coativamente do contribuinte prestações pecuniárias. (Araújo, 2014)

A avidez por recursos do Poder Público é ilimitada e se apresenta como uma ameaça à livre iniciativa e às liberdades individuais, caso não seja restringida. “Por isso, as normas jurídicas que têm por objeto os tributos despontam em importância no quadro das normas de direito público.” (Becho, 2014, p. 27)

O Legislador Constituinte de 1988, prolixo como foi ao longo de todo o texto constitucional, seja a matéria que fosse, deu tratamento especial à Ordem Tributária, separando um título inteiro da Constituição Federal (Título VI) só para o disciplinamento da matéria “tributação e orçamento”, fixando assim as balizas constitucionais do Sistema Tributário Nacional nos arts. 145 a 162.

Nessa esteira, foram estabelecidas as imunidades constitucionais, verdadeiros limites constitucionais no exercício do poder constitucional de tributar, tema sobre o qual o presente trabalho pretende se debruçar, mais especificamente no que tange àquela fixada no art. 150, VI, alínea “a”, da Constituição Federal, mais conhecida como imunidade recíproca ou mútua, a qual se classifica como uma imunidade ontológica, pois veda a imposição

de tributos sobre o patrimônio, renda e serviços de um ente político sobre o outro em decorrência lógica do próprio conteúdo e essência do pacto federativo.

Assim, em um primeiro momento, enfrentaremos o tema a respeito da imunidade tributária, sob uma abordagem mais genérica, analisando os conceitos trazidos pela doutrina brasileira, as suas espécies fixadas pela Constituição, sua relação com as normas de competência tributária, bem como os preceitos interpretativos que norteiam a sua aplicação.

Ademais, será destacada a classificação doutrinária a respeito das várias espécies de imunidade tributária, sempre destacando em qual se insere a imunidade intergovernamental recíproca, principal objeto de estudo deste trabalho monográfico.

Mais adiante, se passará a abordar a imunidade tributária recíproca em si, momento no qual será abordado a sua origem histórica e o seu fundamento principiológico, notadamente o princípio federativo, o da isonomia entre os entes estatais e a capacidade contributiva.

Em seguida, abordaremos o verdadeiro alcance da imunidade intergovernamental recíproca, tanto no que tange à expressão “patrimônio, renda e serviços”, como no aspecto das espécies tributárias.

Por derradeiro, faremos uma análise pormenorizada a respeito da aplicação da imunidade tributária recíproca em face das empresas públicas e sociedades de economia mista, as opiniões a respeito do tema, bem como os limites e condições para a sua aplicação na visão do Supremo Tribunal Federal, o que se fará através da análise de quatro casos concretos já enfrentados pelo tribunal, quais sejam, o caso da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT), da Empresa Brasileira de Infraestrutura

Aeroportuária (INFRAERO), da Casa da moeda (CMB) e o caso da Companhia Docas do Estado de São Paulo (CODESP).

## 2 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

O Estado precisa realizar uma série de despesas para a manutenção de toda a sua estrutura, bem como para o cumprimento dos objetivos para o qual foi criado, especialmente quando falamos do modelo de Estado tal qual configurado pelo constituinte de 1988, onde o Poder Público avocou para si uma relação enorme de deveres a serem cumpridos e de serviços públicos a serem prestados em benefício dos cidadãos.

Sendo assim, para realizar todos os mandamentos constitucionais contidos no Texto Maior, fazendo com que sejam efetivados os direitos fundamentais nele assegurados e cumprindo o seu desiderato maior, que é a satisfação do interesse público, o Estado necessita angariar uma monta significativa de recursos econômicos, o que faz especialmente através da tributação.

É exatamente por isso que a legislação tributária ganha grande importância no ordenamento jurídico brasileiro, pois, sendo a tributação a principal fonte de receita estatal, ao mesmo tempo em que é uma atividade extremamente invasiva, que suprime o patrimônio privado dos contribuintes, preocupou-se, pois, o constituinte em estabelecer balizas bem estruturadas de limitação ao poder constitucional de tributar.

É nesse contexto que a Constituição apresenta toda uma seção (Seção II, do Capítulo I, do Título VI) referente às normas destinadas à limitação do poder de tributar do Estado. Não obstante referida seção, que vai do artigo 150 ao 152 da CF, outros dispositivos limitadores surgem ao longo do texto constitucional, seja de forma explícita ou implícita, além dos princípios

constitucionais tributários, tais como legalidade, anualidade, igualdade, uniformidade e irretroatividade.

Se o rol de imunidades mais famoso está no citado artigo, é importante ressaltar, neste momento, que ele não é exaustivo, tão pouco se pode afirmar, conforme já defendeu parte da doutrina (Machado, 2011, p. 286), que a imunidade é figura restrita a espécie tributária impostos.

Renato Lopes Becho (2014, p. 485), por exemplo, em seu livro Lições de Direito Tributário, elenca algumas das normas imunizantes fora do art. 150 e que não se referem a impostos, são elas:

1) art. 5º, XXXIV, a e b: direito de petição, obtenção de certidão etc.

2) art. 5º, LXXIII: ação popular isenta de custas.

3) art. 5º, LXXIV: assistência judiciária gratuita.

4) art. 5º, LXXVI, a e b: certidão de nascimento e óbito para os pobres.

5) art. 5º, LXXVII: habeas corpus e habeas data

6) art. 203, caput: assistência social independente de contribuição

7) art. 208, I: ensino fundamental obrigatório e gratuito.

8) art. 226, §1º: gratuidade da celebração do casamento.

9) art. 230, §2º: gratuidade no transporte coletivo aos maiores de 65 anos.

As razões para a instituição de imunidades são as mais diversas possíveis, mas todas elas visam, em última análise, promover algum valor constitucionalmente consagrado, podendo ser o desenvolvimento nacional através das exportações, a difusão do conhecimento, dentre várias outras logo mais analisadas quando da classificação das imunidades.

Neste contexto, salutar são os ensinamentos de Luciano Amaro (2012, p. 240), em seu curso de direito tributário, a respeito dos fundamentos das normas imunizantes:

O fundamento das imunidades é a preservação de valores que a Constituição reputa relevantes (a atuação de certas entidades, a liberdade religiosa, o acesso à informação, a liberdade de expressão etc.), que faz com que se ignore a eventual (ou efetiva) capacidade econômica revelada pela pessoa (ou revelada situação), proclamando-se, independentemente da existência dessa capacidade, a não tributabilidade das pessoas ou situações imunes.

Isto posto, faz-se necessária uma incursão no conceito de imunidade tributária, definindo os métodos de interpretação aplicados às normas imunizantes, além de distingui-la da isenção, da não-incidência e da alíquota zero. Em seguida, passa-se ao estudo das imunidades genéricas previstas no artigo

150, VI, da CF, ressaltando os valores constitucionalmente protegidos em tais normas.

## 2.1 Imunidade tributária como limite à competência tributária

Conforme já aventado, a competência tributária e os limites para o seu exercício é claramente uma matéria de ordem constitucional. Na Constituição Federal, por exemplo, traz-se ao longo de seu texto a competência da União, Estados e Municípios para instituir impostos, taxas e contribuição de melhoria, consoante art. 145, da mesma forma as imunidades estão espalhadas pelos mais diversos dispositivos da Carta Magna, sendo o mais famoso deles aquele que trata dos impostos, no art. 150, VI.

Desta feita, a noção de imunidade tributária passa diretamente pelo conceito de competência tributária. É que, ao mesmo tempo em que a Constituição outorga a prerrogativa a determinado ente para instituir algum tributo, ela também aponta situações em que ela de forma alguma poderá ser exercida, ou seja, ela define casos em que se fica vedada a incidência tributária, limitando a competência que ela mesma atribui.

Nesse sentido, Ricardo Alexandre (2015, p 319) ensina que as imunidades são limitações ao poder de tributar consistentes na delimitação da competência tributária constitucionalmente conferida aos entes políticos.

Da mesma forma, leciona Hugo de Brito Machado (2011, p 285) sobre a imunidade nos seguintes termos:

Imunidade é o obstáculo decorrente de regra da Constituição à incidência de regra jurídica de tributação. A imunidade impede que a lei defina com hipóteses de incidência

tributária aquilo que   imune.   limita o da competência tributária.

Já Roque Carrazza (2010, p 752) explica a imunidade a partir do ponto de vista de que ela se trata de uma incompetência constitucionalmente qualificada para tributar:

Sempre que a Constitui o estabelecer uma imunidade, está, em última análise, indicando a incompetência das pessoas políticas para legislarem acerca daquele fato determinado. Impõe-lhes, de conseguinte, o dever de se absterem de tributar, sob pena de irremissível inconstitucionalidade.

Sabbag (2013, p. 287), por sua vez, defende que a imunidade para tributos representa uma delimita o negativa de competência tributária. Para o autor, o legislador constituinte adotou a técnica de traçar, de modo cuidadoso, as áreas que refutam a incidência das exa o es tributárias, levando-se em considera o nosso sistema rígido de distribui o de competências impositivas.

Importante destacar, por outro lado, conforme o faz Hugo de Brito Machado (2011, p 286), que há quem diga que a imunidade não   propriamente uma limita o a competência de tributar, tendo em vista que, para que tal ocorresse, teria que ser posterior   outorga. Ou seja, se toda atribui o de competência importa uma limita o, e se a regra que imuniza participa da demarca o da competência tributária, resulta evidente que a imunidade   uma delimita o dessa competência.

Luciano Amaro (2012, p. 240), por exemplo,   um desses autores que defende ser a imunidade não uma limita o ao

poder de tributar, mas a sua própria delimitação, o que faz nas seguintes palavras:

Tradicionalmente estudada como uma “limitação do poder tributar”, no sentido de “supressão”, “proibição” ou “vedação” do poder de tributar, a imunidade [...] configura uma simples técnica legislativa por meio da qual o constituinte exclui do campo tributável determinadas situações sobre as quais ele não quer que incida este ou aquele gravame fiscal, cuja instituição é autorizada, em regra, sobre o gênero de situações pelo qual aquelas estariam compreendidas.

Não se trata de uma amputação ou supressão do poder de tributar, pela boa razão de que, nas situações imunes não existe (nem preexiste) poder de tributar.

Paulo de Barros Carvalho (2004, p. 172) também segue a mesma linha e defende que “a imunidade não exclui nem suprime competências tributárias, uma vez que estas representam o resultado de uma conjunção de normas constitucionais, entre elas, as de imunidade tributária.”

Na mesma linha ainda as brilhantes lições do consagrado Aliomar Baleeiro (2005, p. 228) que assim conceitua a imunidade:

[...] é regra constitucional expressa (ou implicitamente necessária), que estabelece a não-competência das pessoas políticas da federação para tributar certos fatos e

situações, de forma amplamente determinada, delimitando negativamente, por meio de redução parcial, a norma de atribuição de poder tributário. A imunidade é, portanto, regra de exceção e de delimitação de competência, que atua, não de forma sucessiva no tempo, mas concomitantemente. A redução que opera no âmbito de abrangência da norma concessiva de poder tributário é tão só lógica, mas não temporal.

É que a Constituição Federal, ao partilhar o poder tributário entre as pessoas estatais que integram a Federação, se utiliza da técnica de atribuição e de denegação (ou supressão parcial). De um lado, encontramos atribuições de poder para instituir tributo, concedidas em caráter positivo (arts. 145, 148, 149, 1453 e 156) e normas que reduzem, diminuem, suprimem parcialmente a abrangência das primeiras, realizando a enformação ou a modelagem da competência, constitucionalmente delimitada. A imunidade é, portanto, regra de exceção, somente inteligível se conjugada à outra, que concede o poder tributário, limitando-lhe a extensão, de forma lógica e não sucessiva no tempo.

De toda forma, é bom ficarmos aqui com a conclusão que chega Hugo de Brito Machado ao refletir sobre o tema (2011, p. 286):

O importante é notar que a regra da imunidade estabelece exceção. A constituição define o âmbito do tributo, vale dizer, o campo dentro do qual pode o legislador definir a hipótese de incidência da regra de tributação. A regra de imunidade retira desse âmbito uma parcela, que torna imune. Opera a regra imunizante, relativamente ao desenho constitucional do âmbito do tributo, da mesma forma que opera a regra de isenção relativamente à definição da hipótese de incidência tributária.

Em suma, a imunidade tributária é norma constitucional delimitadora da competência tributária que faz impedir a incidência da norma tributante e o surgimento da obrigação tributária em determinadas situações ou em relação a certas pessoas. Trata-se, portanto, de hipóteses constitucionalmente qualificadas de não incidência tributária, que acaba por conferir aos detentores de tal benefício o direito público subjetivo de não ser tributado nas hipóteses previstas.

## **2.2 A interpretação das normas imunizantes**

Conforme ensina Hugo de Britto Machado (2011, p. 102), a palavra “interpretação” tem vários significados. Pode significar a atividade do interprete, ou o resultado desta. Não diz respeito apenas às normas jurídicas, mas tudo quanto possa ser objeto do conhecimento humano. E sobre o assunto prossegue ainda o autor (Machado, 2011, p. 102):

A interpretação das normas jurídicas pode ser considerada em sentido amplo, como a busca de uma solução para um caso

concreto, e em sentido restrito, como busca do significado de uma norma. [...]

Segundo a doutrina tradicional, interpretação é atividade lógica pela qual se determina o significado de uma norma jurídica. O interprete não cria, não inova, limitando-se a considerar o mandamento legal em toda a sua plenitude, declarando-lhe o significado e o alcance.

Quanto ao papel do interprete, embora realmente a doutrina tradicional se coloque, conforme destacado pelo autor, ou seja, no papel de mero porta-voz do seu sentido, não é esse o entendimento que hodiernamente prevalece.

É que, com o desenvolvimento da teoria pós-positivista, entende-se majoritariamente hoje em dia que o interprete não pode ser considerado como sujeito alheio ao processo de criação da norma. Muito pelo contrário, segundo tal entendimento, o juiz no exercício do seu ofício não realiza uma função meramente de conhecimento técnico, direcionado a tão somente reproduzir a solução contida no dispositivo normativo, mas constrói a norma por meio de processo criativo do qual as condições fáticas do caso concreto e as suas próprias convicções e valores são relevantes para o produto final do processo interpretativo.

Sobre o tema, salutares são os ensinamentos de Luis Roberto Barroso<sup>[1]</sup>:

Com o avanço do direito constitucional, as premissas ideológicas sobre as quais se erigiu o sistema de interpretação tradicional deixaram de ser integralmente satisfatórias. Assim: (i) quanto ao papel da norma,

verificou-se que a solução dos problemas jurídicos nem sempre se encontra no relato abstrato do texto normativo. Muitas vezes só é possível produzir a resposta constitucionalmente adequada à luz do problema, dos fatos relevantes, analisados topicamente; (ii) quanto ao papel do juiz, já não lhe caberá apenas uma função de conhecimento técnico, voltado para revelar a solução contida no enunciado normativo. O intérprete torna-se co-participante do processo de criação do Direito, completando o trabalho do legislador, ao fazer valorações de sentido para as cláusulas abertas e ao realizar escolhas entre soluções possíveis.

A atividade interpretativa é, pois, caracterizada hodiernamente por ser o processo criativo por meio do qual se afere, através dos vários métodos desenvolvidos pela ciência hermenêutica, o real significado e alcance de determinada norma jurídica.

Ademais, conforme destaca Ricardo Alexandre (2015, p. 488), toda norma precisa de interpretação, pois por mais claro que seja o seu texto, é necessário um mínimo de processo interpretativo para se chegar a tal conclusão, não sendo correto o entendimento constante no antigo brocardo *in claris cessat interpretatio* (as normas claras não precisam ser interpretadas).

Quanto aos métodos interpretativos a doutrina clássica costuma apontar quatro: 1) o método gramatical, 2) o histórico, 3) o sistemático e 4) o teleológico, aplicáveis todos eles a qualquer causa, sem prevalência de um sobre o outro.

Especificando cada um deles, a interpretação gramatical se caracteriza por ser a mais básica e elementar de todas elas e parte da mais pura análise textual, perquirindo-se o sentido das palavras utilizadas pelo legislador no texto normativo. Neste sentido, a interpretação literal ou gramatical leva em conta exclusivamente o rigoroso significado léxico das palavras constantes do texto legal, sem considerar qualquer outro valor. (Alexandre, 2015, p. 490)

A interpretação histórica, por sua vez, vai buscar subsídios nos elementos do contexto histórico em que a norma foi criada ou mesmo a evolução do instituto ao qual se busca o sentido ao longo do tempo.

Não é outro o ensinamento de Ricardo Alexandre (2015, p. 490):

A interpretação histórica leva em consideração as circunstâncias políticas, sociais, econômicas e culturais presentes no momento da edição da norma. Confere-se importância ímpar à análise das exposições de motivos do projeto de lei, das discussões do parlamento e da sociedade, da evolução histórica do instituto disciplinado na norma. Assim, se chega ao que o legislador pretendia dizer ao redigir o texto objeto de interpretação.

Já a interpretação sistemática é método que procura dar significado à norma através da análise de todo o ordenamento jurídico ao qual está envolto o elemento interpretativo. Busca-se o confronto entre o dispositivo isoladamente considerado e toda a matéria que lhe é pertinente, para lhe dar sentido mais consentâneo com o contexto ao qual está inserido.

Sobre o tema, destaca Ricardo Alexandre (2015, p. 490):

A interpretação sistemática analisa a norma como parte de um sistema no qual está inserida, buscando a harmonia e a unicidade que devem caracterizar o ordenamento jurídico, afastando antinomias (contradições). Deixa-se de olhar exclusivamente para o texto do dispositivo interpretado e se passa a analisá-lo em conjunto com todos os demais dispositivos da mesma norma e com todas as demais normas correlatas que integram o ordenamento jurídico, respeitando a hierarquia.

Finalmente, o método teleológico vai buscar o sentido normativo através da análise aprofundada do propósito para qual foi criada, da intenção não do legislador em si, mas da norma veiculada por meio do texto normativo. O intérprete deve possuir em mente os objetivos que presidiram a elaboração da norma, para atribuir-lhe o sentido que mais se coadune com tais desígnios, de forma a concretizar, no mundo dos fatos, a vontade abstrata da norma. (Alexandre, 2015, p. 490)

Não é diferente o ensinamento de Hugo de Brito Machado (2011, p. 105):

Com este método [teleológico] o intérprete empresta maior relevância ao elemento finalístico. Busca o sentido da regra jurídica tendo em vista o fim para o qual foi ela elaborada. Fundamentar-se em que todo o Direito tende a um fim, tem uma

finalidade, e esta finalidade deve ser considerada interpretação, de sorte que o intérprete não extraia do texto um significado incompatível com o fim visado pelo legislador.

Importante destacar, neste momento, que nenhum dos métodos de interpretação é suficiente, nem deve prevalecer em todos os casos. O intérprete deve – isto, sim – buscar o sentido da norma utilizando todos os métodos e comparando as conclusões. Algumas certamente são de pronto afastadas, por absurdas. Outras podem persistir ensejando dúvidas. A rigor, sempre é possível mais de um significado. A escolha final de um desses significados geralmente é um ato de política jurídica, e deve recair naquele significado que melhor realize os valores fundamentais que ao Direito cumpre preservar (Machado, 2011, p. 106).

Nesta toada, importante destacar a lição de Amaro (2012, p. 338) sobre a aplicação do direito tributário e a sua interpretação enquanto ramo da ciência jurídica:

O direito tributário, desdobrado em relações jurídicas nas quais o direito do Estado é balizado pelos direitos dos indivíduos, interpreta-se consoante as regras e técnicas de interpretação aplicáveis ao direito em geral, sem que haja lugar para aplicação de critérios apriorísticos.

Ponto fulcral a respeito da imunidade tributária em geral, seja qual for a sua espécie, é saber o real alcance que a norma constitucional que excepciona a competência tributária tem.

Primeiramente, é importante destacar que é de largo conhecimento da teoria geral do direito o mandamento hermenêutico de que as exceções devem ser interpretadas restritivamente, nesse ponto, temos inclusive o exemplo do art. 111 do Código Tributário Nacional, que determina a interpretação literal de normas nitidamente excepcionantes, como as regras de isenção, de suspensão ou exclusão do crédito tributário ou de dispensa de cumprimento de obrigações acessórias. Eis a redação do texto normativo:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

A necessidade de serem interpretadas restritivamente as regras de natureza de exceção é muito simples e muito bem explicada por Ricardo Alexandre (2015, p. 496), para o autor, “se forem permitidas interpretações extensivas e utilização de analogias para a pesquisa do alcance das exceções, estas tenderão a suplantar a regra, o que seria uma subversão da ordem.”

Desta feita, sendo a imunidade norma constitucional que excepciona o poder constitucional de tributar do ente federativo, a conclusão mais elementar que se poderia chegar era de que elas devem ser interpretadas restritivamente.

Todavia, a solução não é tão simples assim. Analisando detidamente o art. 111 do CTN, é possível notar que em

momento nenhum ele cita a imunidade tributária, ademais disso, e este o ponto mais importante, as imunidades, conforme já citado, são instituídas para resguardar algum valor que o constituinte achou realmente relevante a fim de que fosse resguardado inclusive da tributação, de modo que muitas das vezes necessita-se dar uma interpretação ampliada de algumas imunidades, até para garantir o efeito desejado pelo constituinte na fixação da imunidade e garantir a máxima efetividade da Constituição. Foi o que, por exemplo, a Corte Constitucional fez ao estender a imunidade cultural aos álbuns de figurinhas e cromos.

Neste ponto, Becho (2014, p. 487):

O conhecimento das regras de imunidade é alcançado partindo-se do texto constitucional. É ali que encontramos as primeiras referências textuais. Entretanto, não é correto firmar-se nesse texto, pois o Supremo Tribunal Federal – intérprete e aplicador maior da Constituição – tem por vezes ampliado e atualizado o instituto, como quando entendeu que a imunidade a “livros, jornais e periódicos” deve ser estendida várias outras publicações, como figurinhas de álbum infanto-juvenil.

A atuação do Supremo Tribunal Federal deixa claro que, em matéria de imunidade, a primeira fonte é a Constituição Federal. Abaixo dela, a fonte jurídica da imunidade é o Poder Judiciário. Não há espaço, nessa matéria, para o desenvolvimento legislativo, o que significa dizer que a lei ou o processo legislativo não é fonte do direito em relação às imunidades.

Voltando nossa atenção às decisões do órgão da cúpula do Poder Judiciário, acrescentamos que não é apenas o Supremo Tribunal Federal o detentor da competência em matéria de imunidade. Todos os órgãos do Poder Judiciário – que tenham competência fiscal – são aptos a decidir nesse assunto. As ações que discutem pleitos de imunidades integram a competência, pois, da Justiça Comum estadual e federal. Como o tema é constitucional, o Supremo Tribunal Federal será o competente para, em última instância, decidir definitivamente referidas causas judiciais.

Ante todo o exposto, entende-se que o alcance das normas imunizantes deve ser obtido dentro da lógica do próprio sistema constitucional. É isso que Nogueira ensina (2003, p. 133):

A interpretação das imunidades tributárias consiste na tarefa voltada para a realidade da conduta do Estado-Fisco, através de seus agentes, e dos administrados, procurando conhecê-la e defini-la como direito (faculdades, poderes...), como lícito, como sanção, ou como prestação. Do ângulo do Estado, procura-se saber se pode ou não pode instituir tal obrigação tributária, ainda que haja norma (inválida) efetivando o exercício de competência tributária. Do ângulo do administrado, busca-se definir se a conduta estatal pode interferir na conduta do

administrado no sentido de obrigá-lo a pagar determinado tributo, ou se é a conduta do administrado que interfere na conduta estatal no sentido de coibir o exercício de competência tributária, por ser legítima.

Sendo assim, entende-se como mais correto a corrente que defende que as imunidades tributárias devem ser interpretadas segundo os valores constitucionalmente adotados, protegendo efetivamente os princípios os quais se destina, utilizando-se, para tanto, todos os métodos interpretativos clássicos já elencados.

### **2.3 Imunidade, isenção, não-incidência e alíquota zero**

O conceito de imunidade como hipótese constitucionalmente qualificada de não-incidência que delimita a competência tributária através de comandos negativos sobre os quais o ente tributante não pode atuar já foi analisado nas linhas anteriores, assim como foi explicado a forma que tais normas devem ser interpretadas.

Avançando no tema, é preciso fazer algumas distinções entre situações aparentemente semelhantes aos olhos do cidadão comum, mas que para o operador do direito são bem distintas. Trata-se dos casos de isenção, não-incidência e alíquota zero, tudo isso em relação ao instituto da imunidade.

Analisando detidamente a Constituição Federal, é possível constatar facilmente que em nenhum momento o constituinte usa o termo imunidade tributária, muito pelo contrário, o legislador em diversos momentos usa equivocadamente termos cientificamente inapropriados para instituir alguma imunidade, ficando a cargo da doutrina realizar tão importante diferenciação,

pois, se deles decorrem o mesmo resultado prático, qual seja, o não pagamento do tributo, a tratamento enquanto institutos são completamente diferentes, gerando assim abordagens completamente diferentes.

Começando pela isenção, trata-se, nos termos do art. 175 do CTN, de hipótese de exclusão do crédito tributário, caracterizado pela doutrina majoritária como uma dispensa legal de pagamento do tributo devido. É bem verdade que há quem diga que a isenção não é propriamente de uma dispensa legal de pagamento, atuando ainda antes do surgimento da obrigação tributária impedindo a incidência da norma jurídica.

Para Hugo de Brito Machado, por exemplo, “a lei isentiva retira uma parcela da hipótese de incidência da lei da tributação”. Deste modo, a isenção atuaria obstando o próprio nascimento da obrigação tributária, sendo “o próprio poder de tributar visto ao inverso”. Ademais, adverte ainda o referido autor:

Embora tributaristas de renome sustentem que a isenção é a dispensa de tributo devido, pressupondo, assim, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, na verdade ela exclui o próprio fato gerador, A lei isentiva retira uma parcela da hipótese de incidência da lei de tributação. Isenção, portanto, não é propriamente dispensa de tributo devido. (...) A isenção seria, assim, a dispensa do tributo que não chega a existir no plano da concreção jurídica.

Diante deste embate doutrinário a respeito da natureza da isenção e do momento em que ela atua, o Supremo Tribunal Federal foi instado a manifestar e em várias oportunidades

o tribunal encampou a doutrina tradicional a qual inclusive inspirou a edição do Código Tributário Nacional, de modo que a posição mais segura sobre o instituto é de que a isenção é efetivamente uma mera dispensa legal do pagamento, restando clara, portanto, a grande distinção entre este instituto e a imunidade, pois enquanto que no primeiro há incidência tributária, há o surgimento da obrigação tributária, bem como do crédito, este último é dispensado por meio de norma inserida no plano legal, ao passo que na imunidade sequer há fato gerador, pois norma estabelecida no plano constitucional exclui a competência do ente tributante.

Neste sentido, Luciano Amaro (2012, p. 241) diferencia imunidade e isenção da seguinte forma:

Basicamente, a diferença entre a imunidade e a isenção está em que a primeira atua no plano da definição da competência, e a segunda opera no plano do exercício da competência. Ou seja, a Constituição, ao definir a competência, excepciona determinadas situações que, não fosse a imunidade, quedariam dentro do campo de competência, mas, por força da norma de imunidade, permanecem fora do alcance do poder de tributar outorgado pela Constituição. Já a isenção atua noutro plano, qual seja, o do exercício do poder de tributar: quando a pessoa política competente exerce esse poder, editando a lei instituidora do tributo, essa lei pode, usando a técnica da isenção, excluir determinadas situações, que, não fosse a isenção, estariam dentro do campo de incidência da lei de tributação, mas, por

força da norma isentiva, permanecem fora desse campo.

A não-incidência, por sua vez, ocorre em situações em que os acontecimentos no mundo fenomênico não encontram correspondente hipótese de incidência, de forma que não são definidos como situação definida em lei como necessária e suficiente para a ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 114 do CTN.

Ricardo Alexandre (2015, p. 316) aponta três situações em que é possível observar o fenômeno da não-incidência.

A primeira delas é quando o ente tributante, tendo a competência para definir tão fato como tributável, deixa de fazê-lo por vontade própria. É o caso bastante comum no ITCMD em relação aos bens móveis, uma vez que muitos estados, tendo em vista a dificuldade de fiscalização e arrecadação em tais casos, limita-se a tributar apenas as doações de bens móveis, cuja sujeição a registro público facilita todo o procedimento arrecadatório.

O segundo caso de não-incidência ocorre quando o ente tributante não dispõe da competência para definir determinada situação como hipótese de incidência, dado o fato de que a atribuição da norma constitucional não abrange tão possibilidade. Seria o caso da cobrança de IPVA sobre veículos aquáticos, por exemplo, ou mesmo sobre veículos não motorizados como bicicletas.

Finalmente, o último caso de não-incidência apontado pelo autor como de não-incidência é a da própria imunidade caracterizada, diferentemente das demais, por ser constitucionalmente qualificada como tal, pois a própria

Constituição, ao delimitar a competência do ente federativo, impede a definição de tal fato como sujeito a tributação.

Ainda sobre a não-incidência, digna de nota é a lição de Hugo de Brito Machado (2012, p. 229) a respeito da sua distinção em relação ao instituto da isenção, sem olvidar das ressalvas já apontadas de que, embora o autor caracterize a isenção como exclusão da própria incidência tributária, a posição dominante do STF é de que se trata de mera dispensa legal do pagamento da obrigação tributária:

Isenção é a exclusão por lei, de parcela da hipótese de incidência, ou suporte fático da norma de tributação, sendo objeto da isenção a parcela que a lei retira dos fatos que realizam a hipótese de incidência da regra de tributação. A não incidência, diversamente, configura-se em face da própria norma de tributação, sendo objeto da não incidência todos os fatos que não estão abrangidos pela própria definição legal da hipótese de incidência.

Por último, temos a alíquota zero, caracterizando-se por ser mais um desses fenômenos que no âmbito da prática tem o mesmo efeito, qual seja, o não recolhimento de tributo. Neste caso, o ente tributante tem competência para definir o fato como ensejador do surgimento da obrigação tributária e ele efetivamente o faz, ocorre que, a despeito do surgimento da obrigação tributária, na hora do lançamento do crédito, por uma questão de mera operação aritmética, a prestação devida pelo contribuinte é equivalente a zero.

Sobre os casos de alíquota zero e a utilidade prática do seu uso Ricardo Alexandre (2015, p. 318) assim leciona:

Poder-se-ia perguntar o que levaria o legislador a instituir um tributo com alíquota igual a zero. Na realidade, os casos de alíquota zero normalmente se referem aos tributos regulatórios (II, IE, IPI e IOF), que (...) podem ter suas alíquotas alteradas por ato do Poder Executivo. Em determinados momentos, querendo incentivar certa atividade, o Presidente da República pode optar por diminuir a alíquota de um destes tributos a zero (desde que esse percentual esteja dentro dos limites estipulados em lei).

A título de exemplo, é normal que a alíquota do imposto de exportação da imensa maioria das mercadorias seja reduzida a zero, como parte da política de incentivo à exportação.

## 2.4 Classificação das imunidades

As imunidades tributárias estão dispostas ao longo do texto constitucional e tem hipóteses das mais variadas possíveis, não se restringindo tão somente aos impostos, como outrora parcela considerável da doutrina tradicional já defendeu, mas abrangendo taxas e contribuições também. Algumas delas são referentes a determinadas pessoas outras relacionadas a situações objetivamente consideradas o que leva a doutrina pátria estabelecer as mais diversas formas de classificações a partir dos mais variados critérios, tudo com o fito de facilitar e sistematizar o estudo do instituto.

Tendo em vista a riqueza de variedade de classificações, passaremos a analisar algumas delas, somente as mais consagradas, com destaque para as classificações as quais se encaixa a imunidade tributária recíproca, tema abordado neste presente trabalho, sempre lembrando que não há classificação mais correta ou equivocada. As classificações doutrinárias são utilizadas para facilitar a compreensão do instituto e sistematizar o seu entendimento, sendo a escolha do critério a ser adotado uma mera escolha epistemológica, que apenas revelará se a classificação é mais ou menos útil para um determinado fim.

#### 2.4.1 Imunidade subjetiva, objetiva ou mista

Neste ponto, o primeiro critério classificatório que queremos analisar é quanto ao parâmetro para concessão, ou seja, quanto a situação ou beneficiado sobre o qual ou a qual incide a exceção. Sendo assim, a imunidade pode ser subjetiva, objetiva ou mesmo mista.

A imunidade subjetiva, como o próprio nome vem a indicar, está relacionada a uma condição subjetiva sobre a qual ela incide. Em outros termos, aquele que em uma situação normal poderia ser considerado como contribuinte de uma determinada exação tributária não poderá o ser porque a Constituição Federal retira a competência tributária do ente tributante através de norma negativa de competência.

É exatamente o caso da imunidade tributária recíproca, onde se veda a tributação do patrimônio, renda ou serviço dos entes políticos, de modo que, muito embora exista a propriedade de um veículo automotor, o que em tese permitiria o Estado tributar por meio do IPVA, o fato de este veículo pertencer a um ente político, como a União ou um Município, impede a

incidência tributária simplesmente pela condição de ente político do proprietário do bem.

Ademais, neste mesmo rol encontra-se a imunidade dos templos, que, muito embora o nome doutrinariamente consagrado fazer referência ao templo em si, na realidade a imunidade tributária está relacionado a instituição religiosa como um todo e não somente em relação os espaço físico no qual são celebradas as suas cerimônias religiosas.

A imunidade objetiva, por sua vez, vai ocorrer em condições ou transações objetivamente consideradas, independentemente dos agentes relacionados na operação.

É o caso, por exemplo, da imunidade cultural, entabulado no art. 150, VI, “d”, segundo o qual não incide impostos sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão. Nota-se que não importa que é o proprietário do livro, quem esta envolvido na operação, se um grande conglomerado de mídia dono de um jornal ou uma pequena gráfica de âmbito local, muito menos quanto ao conteúdo do livro, jornal ou periódico. A imunidade, neste ponto, incide igual para todos, pois a intenção do legislador quando da instituição da imunidade foi o favorecimento a difusão da informação o do conhecimento sem qualquer tipo de distinção.

Outro exemplo que podemos citar de imunidade objetiva seria a novidade inserida por meio da Emenda Constitucional nº 75, relativo aos fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser.

Finalmente a imunidade mista, esta se caracteriza por congrega critérios comuns às outras duas espécies já elencadas ao mesmo tempo. Em outras palavras, na imunidade tipo mista a estrutura da regra prevista na norma imunizante prevê critérios tanto em rela o ao contribuinte quanto ao fato objetivamente considerado.   o caso da imunidade relativa ao Imposto sobre Propriedade Territorial Rural (ITR) sobre as pequenas glebas rurais, assim definidas em lei, quando exploradas por proprietário que não possui outro imóvel, seja urbano ou rural, consoante previsto no art. 153,  4 , II, da Constitui o.

Tal imunidade   mista porque depende de aspectos subjetivos (o proprietário possuir apenas um imóvel) e objetivos (a área da pequena gleba rural estar dentro dos limites da lei). (Alexandre, 2015, p. 325)

#### 2.4.2 Imunidade ontológica e política

As imunidades distinguem-se quanto a sua origem entre aquelas que são políticas e as denominadas ontológicas.

A primeira categoria destaca-se por decorrer diretamente de uma escolha política do legislador, que, visando promover determinado valor, institui uma imunidade que considerou que seria relevante para satisfazer esse interesse. Em outras palavras, são aquelas que se destinam a proteger princípios presentes na Constitui o Federal, sendo decorrentes de uma vontade política do legislador e não em virtude da falta de capacidade contributiva dos beneficiários.

Temos como exemplo neste caso, a imunidade para contribui es sociais incidentes sobre as receitas decorrentes da exporta o, instituída no art. 149,  2 , I. Neste caso, efetivamente há manifesta o de capacidade contributiva e, se o legislador

constituente não previsse tal imunidade, seria natural a sua tributação. Todavia, valorizando o princípio do desenvolvimento nacional e a busca da sempre necessária balança comercial favorável, evita-se o que se chama de exportação de tributos, ou seja, a incidência tributária sobre bens destinados a exportação de modo a causar a elevação do preço das mercadorias e diminuir a competitividade do produto nacional face ao mercado internacional.

As imunidades ontológicas, por sua vez, caracterizam-se por serem diretamente decorrentes dos princípios e valores mais elevados da Constituição, de modo que, ainda que fosse suprimida regra que a prevê expressamente, seria possível extraí-la do seu conteúdo através de normas implícitas. Em suma, as imunidades ontológicas não são decorrentes de uma vontade política do legislador, mas uma decorrência dos próprios valores consagrados na Lex Mater.

Exemplo mais clássico deste tipo de imunidade seria aquela a qual é objeto de estudo neste trabalho, ou seja, a imunidade recíproca. É que, dado o pacto federativo sob o qual se constituiu a República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel da União, dos Estados e Municípios, todos autônomos, nos termos das Constituição Federal, permitir a tributação de um ente sobre o outro seria completamente antagônico com as idéias de pacto federativo. Não é por outra razão alias que a imunidade recíproca nos Estados Unidos foi reconhecida ainda que em qualquer tipo de norma expressa a determinando, restando consagrada a célebre lição do juiz Marshall de que “o poder de tributar envolve o poder de destruir”, não sendo possível que os serviços e instrumentos de uma esfera de governo fiquem à mercê de outra.

### 2.4.3 Imunidade específica e geral

Quanto ao grau de intensidade e de amplitude da imunidade, esta pode ser geral ou específica, tudo a depender dos valores os quais o constituinte pretendeu proteger.

As imunidades tributárias gerais, também conhecidas como genéricas, estão dispostas ao longo do art. 150, VI, da Constituição Federal, nesta espécie estabelece-se vedação ao exercício do poder de tributar de forma genérica, abrangendo todos os entes tributantes e diversos tributos, todos ao mesmo tempo.

É assim que ocorre em relação à imunidade recíproca, direcionada para todos os entes, e impede a incidência de qualquer imposto sobre patrimônio, renda e serviços de um ente sobre o outro. Da mesma forma ocorre com a imunidade dos partidos políticos, templos de qualquer culto, livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

Nessa espécie de imunidade, o que buscou o constituinte foi promover a proteção de valores considerados essenciais, como o pacto federativo, a liberdade religiosa, a liberdade política e a livre circulação de informação e de cultura.

As imunidades específicas, por sua vez, são direcionadas a um tributo específico, seja este uma taxa, imposto, contribuição de melhoria, empréstimo compulsório ou contribuição especial. No caso, limita-se o poder de tributar de um ente em específico na busca da efetivação de um valor menos genérico do que aqueles protegidos nas imunidades genéricas.

Os exemplos de imunidade específica são os mais diversos possíveis, podendo aqui serem citados a imunidade referente ao IPI ou ao ICMS nas operações de exportação (arts.

153, §3º, III e 155, §2º, X, “a”, ambos da CF), bem como da imunidade referente ao ITR para as pequenas glebas rurais (art. 153, §4º, II, da CF).

#### 2.4.4 Imunidade condicionada e incondicionada

Quanto à necessidade ou não de regulamentação da imunidade, esta pode ser condicionada ou incondicionada.

No primeiro caso, é considerada condicionada a imunidade que necessita, para a produção dos seus efeitos, de norma regulamentadora no âmbito infraconstitucional. Trata-se, pois, de verdadeira norma de eficácia limitadas, nos termos da clássica lição do mestre José Afonso da Silva.

Como exemplo, pode-se citar aqui a imunidade prevista no art. 150, VI, “c”, que prevê a impossibilidade de se tributar o patrimônio, renda ou serviços das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos definidos em lei complementar, conforme determina o art. 146, II, da Constituição.

Já as imunidades incondicionadas, estas tem natureza de normas de eficácia plena e aplicabilidade imediata, dispensando qualquer regulamentação no âmbito da legislação infraconstitucional para produzir efeitos, além do que o beneficiado não precisa cumprir qualquer obrigação para ter garantido a não-incidência tributária.

Neste ponto, são os mais diversos exemplos de imunidade incondicionada, apenas para citar alguns, aponta-se a própria imunidade tributária recíproca, objeto de estudo do presente trabalho, bem como a imunidade cultural e a dos templos de qualquer culto.

### 3 A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA

As imunidades tributárias em espécies são bastante numerosas, não cabendo a este exíguo trabalho analisar detalhadamente cada um deles, mas tão somente especificar uma só, para mais a frente analisar um aspecto ainda mais específico da sua incidência. Neste ponto, detalharemos neste capítulo a imunidade tributária recíproca, para finalmente enfrentar no capítulo seguinte a problemática a respeito da sua aplicação ou não em benefício das empresas estatais.

A imunidade tributária recíproca encontra previsão constitucional no artigo 150, inciso VI, alínea “a”, da Constituição Federal, entabulando que é vedado aos entes políticos, quais sejam, a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal, de instituírem impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços uns dos outros.

Trata-se de cláusula pétrea, por configurar importante regra protetiva do pacto federativo ao impedir a sujeição de um ente federativo ao poder de tributar do outro (ADI 939). (Alexandre, 2015, p. 331)

Quanto a sua origem, Roque Antonio Carraza (2012, p. 824), nos ensina que o instituto aqui em estudo tem como precedente histórico o caso em que o Estado de Maryland, , em 1819, pretendeu cobrar imposto sobre a selagem com estampilhas de uma filial do banco oficial (Bank of U.S). O caso foi levado à Corte Suprema e ficou conhecido como o precedente “McCulloch vs. Maryland”, transformando-se em um verdadeiro leading case, restando fixadas as seguintes ideias, até hoje consagradas, inclusive para o ordenamento jurídico brasileiro: 1) a competência para tributar por meio de impostos envolve, eventualmente, a competência para destruir; 2) não se deseja – e a própria

Constituição não admite – nem que a União destrua os Estados-membros, nem que estes se destruam mutuamente ou à União; e 3) destarte, nem a União pode exigir impostos dos Estados-membros, nem estes da União, ou uns dos outros.

Neste ponto, relevante destacar os ensinamentos de Renato Lopes Becho (2014, p. 488) a respeito da imunidade tributária recíproca, ou, como o autor gosta de chamar, imunidade intergovernamental recíproca:

Participa o presente dispositivo constitucional de uma série de normas para fazer valer um princípio constitucional (não tributário) que é o federativo (CF, art. 1º) [...], sendo o Brasil uma Federação, não é razoável juridicamente a cobrança de tributo por parte de um ente público sobre outro, que importaria descaracterizar a independência recíproca que é base do sistema federativo. A não existência do princípio em análise abriria margem, também, a perseguições políticas que em nada contribuiriam para o desenvolvimento nacional. Neste sentido decidiu o Supremo Tribunal Federal (ADIn 939/DF, rel. Min. Sydney Sanches), julgando a Emenda Constitucional nº 3, de 17-3-1993, que autorizou a União instituir Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira – IPMF. Como o art. 2º da Emenda determinou a incidência sobre fatos imponíveis praticados por Estados, Distrito Federal e Municípios, o Supremo reconheceu que a imunidade

intergovernamental recíproca é garantia da Federação, sendo cláusula pétrea (CF, art. 60, §4º, I).

Os §§ 2º e 3º do art. 150 vão tratar da imunidade recíproca, determinando a extensão do benefício às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, desde que o patrimônio, a renda e os serviços estejam vinculados às suas finalidades essenciais (§2º), bem como exclui a incidência da regra ao patrimônio, à renda e aos serviços, relativos à exploração de atividade econômica regidas pelas normas aplicáveis ao serviço privado, ou em que haja contraprestação ou pagamento de tarifa ou preço pelo usuário (§3º).

Sendo assim, importante neste ponto atentar para a redação dos dispositivos em comento, in verbis:

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

(...)

VI - instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

(...)

§ 2º A vedação do inciso VI, "a", é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e

aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

§ 3º As vedações do inciso VI, "a", e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

Com efeito, nos termos do parágrafo 2º, tem-se que a imunidade tributária recíproca é estendida às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, desde que o patrimônio, a renda e os serviços estejam vinculados às suas finalidades essenciais.

Trata-se, pois, diferentemente da previsão do art. 150, VI, de um benefício mais restrito, pois “a extensão da imunidade tributária recíproca às autarquias e fundações públicas não lhes confere uma garantia de igual amplitude àquela conferida aos tens políticos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios). (Alexandre, 2015, p. 331)

Sobre o tema, preciosos são os ensinamentos de Luciano Amaro (2012, p. 244):

O §2º do art. 150 explicita a extensão da imunidade recíproca às autarquias e fundações mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, renda e

serviços vinculados às suas finalidades essenciais ou delas decorrentes. *A contrario sensu*, o que não estiver relacionado com essas finalidades essenciais não é imune. A imunidade recíproca não se aplica “ao patrimônio, renda e serviços, relacionados com a exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário” (art. 150, §3º).

Neste diapasão, podemos concluir, assim como faz Alexandre (2015, p. 331), que a diferença fundamental entre a imunidade do art. 150, VI, e aquela trazida pelo parágrafo 2º é de que, nos precisos termos constitucionais, para gozar da imunidade, as autarquias e as fundações precisam manter seu patrimônio, renda e serviços vinculados às suas finalidades essenciais ou, pelo menos, às delas decorrentes, restrição esta, por sua vez, inaplicável aos entes políticos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios).

Já no que tange ao parágrafo 3º, importante a ressalva de que a referida imunidade não se aplica ao patrimônio, à renda, e aos serviços, relacionados com a exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário.

Assim, têm-se pelo menos duas situações nas quais o patrimônio, a renda e os serviços das entidades públicas não são imunes, a saber: uma, quando relacionados com a exploração de atividades econômicas; e outra, quando relacionados a atividades em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário. (Machado, 2011, p. 286)

No caso, o legislador busca proteger a livre concorrência e a liberdade de iniciativa, vedando-se o uso da máquina pública para estabelecer situações caracterizadas como concorrência desleal dos entes estatais com as pessoas jurídicas de direito privado.

Neste sentido, segue o mesmo autor a respeito da importância da referida ressalva (Machado, 2011, p. 286):

É plenamente justificável a exclusão da imunidade quando o patrimônio, a renda e o serviço estejam ligados a atividade econômica regulada pelas normas aplicáveis às empresas privadas. A imunidade implicaria tratamento privilegiado, contrário ao princípio da liberdade de iniciativa. Ocorre que também não há imunidade quando haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário. Isto quer dizer que um serviço, mesmo não considerado atividade econômica, não será imune se houver cobrança de contraprestação, ou de preço, ou de tarifa. Podem ser tributados pelos Municípios, por exemplo, os serviços de fornecimento de água e de esgoto prestados pelos Estados.

Por outro lado critica-se a interpretação literal do dispositivo no que tange aos serviços remunerados por meio de tarifa ou preço público, tendo em vista que, ainda que serviços fornecidos pelo Estado fora do âmbito da atividade empresarial, se for cobrado qualquer tipo de contraprestação por parte do usuário, afastada estará a imunidade, aplicando esta somente nos casos de serviços oferecidos a título gratuito.

Nestes termos, é, por exemplo, o raciocínio de Hugo de Brito Machado (2011, p. 287):

Pode-se argumentar, é certo, que a expressão “ou em que haja contraprestação ou pagamento de preço ou tarifa pelo usuário” apenas se presta, no caso, para qualificar a atividade como de natureza econômica, e, assim, afastar a imunidade, evitando disputar em torno do que seja uma atividade econômica. Ocorre que, se a cobrança de preços e tarifas qualifica a atividade como de natureza econômica, neste caso o alcance da ressalva será igualmente amplo, posto que, havendo tal cobrança, não se há de perquirir a respeito da natureza da atividade. Basta a cobrança para qualificá-la como de natureza econômica. Havendo cobrança de contraprestação, de preços ou tarifas, não há imunidade, seja qual for a natureza da atividade desenvolvida pela entidade estatal.

Esperamos que essa interpretação ampliativa da ressalva, que em matéria de serviços praticamente anula a regra imunizante, deixando imunes apenas os serviços gratuitos, não prevaleça. Não podemos, todavia, deixar de reconhecer que ela é razoável em face do elemento literal do dispositivo constitucional em exame.

Finalmente, a parte final do parágrafo 3º do art. 150 determina que a regra da imunidade política não exonera o comprador da obrigação de pagar imposto relativo ao bem imóvel objeto de contrato particular de promessa de compra e venda.

O Compromisso irretratável de compra e venda é o contrato pelo qual o promitente vendedor obriga-se a vender ao promitente comprador determinado imóvel, pelo preço, condições e modo combinados, outorgando-lhe a escritura definitiva assim que ocorrer o adimplemento da obrigação. (Alexandre, 2015, p. 346)

No caso, buscou-se evitar com tal regra o uso fraudulento da imunidade recíproca em transações envolvendo particular e ente político, de modo que, estabelecido o contrato particular de promessa de compra e venda, as partes posterguem a transferência da propriedade por meio do registro, tão somente como instrumento para fugir da tributação.

Importante ressaltar que este entendimento já era há muito consagrado pelo STF, inclusive com edição de súmulas a respeito, de modo que, posteriormente, apenas foi trasladado para a Constituição Federal de 1988. Neste, termos vejamos o que Machado (2011, p. 288) tem a nos dizer a respeito do tema em análise:

A explicitação relativa ao promitente comprador dos imóveis, que não é novidade, faz-se necessária para afastar divergência. Houve quem sustentasse que o imóvel objeto de promessa de compra e venda, continuando como propriedade do promitente vendedor, integrando, pois, o patrimônio da entidade imune, não poder ser tributado. Mas a tese na verdade era improcedente. Os efeitos da promessa de

compra e venda no direito tributário não são e nem poderiam ser os mesmos do direito civil. O imóvel objeto de promessa de compra e venda na realidade sai do patrimônio do promitente vendedor e se integra no patrimônio do promitente comprador, se não como um bem, juridicamente considerado, pelo menos como expressão econômica. Mas o STF já havia decidido pela imunidade do imóvel transcrito no Registro Público em nome da autarquia, embora objeto de promessa de compra e venda a particular (súmula). Daí a necessidade da explicação feita na parte final do §3º do art. 150 da CF de 1988, à qual se amoldou a jurisprudência do Supremo (súmula 583).

Neste diapasão, a imunidade tributária recíproca tem por fim atender os princípios consagrados na Constituição Federal, especialmente o pacto federativo, permitindo assim que cada ente dos entes exerça suas atribuições sem que tenham a sua autonomia tolhida por meio da sujeição tributária.

Desta forma, cumpre-nos analisar alguns detalhes a respeito da imunidade tributária recíproca, mais especificamente quanto aos fundamentos do instituto em estudo, bem como do alcance de suas regras imunizantes.

### **3.1 O pacto federativo, a isonomia e a imunidade tributária recíproca**

É plenamente pacífico, conforme já restou muito bem demonstrado ao longo deste trabalho, que o principal fundamento para a instituição da imunidade intergovernamental recíproca é o

princípio federativo, bem como a incidência da isonomia e da independência dos entes federativos em relação uns aos outros.

Por outro lado, é importante notar que toda fundamentação para o exercício do poder de tributar está na ideia de solidariedade entre os indivíduos, que devem contribuir financeiramente de acordo com a sua possibilidade financeira para que o estado possa atender todas as necessidades públicas com as quais se compromete satisfazer. Em outros termos, a ideia de tributação está imbricada no conceito de capacidade contributiva, no sentido de transladar recursos financeiros dos particulares, de acordo com a possibilidade econômica de cada um, para o ente estatal, de modo que é ilógico cogitar a possibilidade de manifestação de capacidade contributiva por parte de um ente estatal, bem como a transferência de recursos de um ente estatal para outro por meio da tributação.

No que tange ao pacto federativo, o referido princípio está consagrado no artigo 1º, caput, da Constituição Federal, definindo a forma de constituição do estado da República Federativa do Brasil ao declarar que esta é formada pela união indissolúvel dos Estados, Municípios e do Distrito Federal.

Sobre o Federalismo e os estado Federado, é de destaque a lição do grande constitucionalista Dirley da Cunha Júnior (2010, p. 506):

O Princípio Federativo define a forma de Estado. Federação é a própria forma de Estado, que se constitui a partir da união indissolúvel de organizações políticas autônomas, instituída por uma Constituição rígida (a Constituição Federal), com o fim de criar um novo Estado (o Estado Federal). A esse propósito, as coletividades reunidas

(Estados Federados), sem perderem as suas personalidades jurídicas, despedem-se de algumas tantas prerrogativas, em benefício de um todo (Estado Federal). A mais relevante delas é a soberania. Federação, etimologicamente, vem de foedus, foederis, significando aliança, pacto, união, uma vez que é da aliança entre Estados que ela nasce. O Estado Federal – resultado dessa aliança – é soberano para o Direito Internacional, ao passo que os Estados federados ou membros são autônomos para o Direito Interno.

Nesse ponto, não é demais lembrar aqui que a forma federativa de estado é considerada cláusula pétrea, nos termos do artigo 60, § 4º, da CF, de modo que fica vedada, portanto, qualquer proposta de emenda constitucional tendente a abolir a forma federativa de Estado.

No mesmo sentido ensina Paulo Gustavo Gonet Branco (2012, p.143):

Não é passível de deliberação a proposta de emenda que desvirtue o modo de ser federal do Estado criado pela Constituição, em que se divisa uma organização descentralizada, tanto administrativa quanto politicamente, erigida sobre uma repartição de competência entre o governo central e os locais, consagrada na Lei Maior, onde os Estados federados participam das deliberações da União, sem dispor do direito de secessão.

Desta forma, podemos concluir, assim como o faz Dirley da Cunha Júnior (2010, p. 507), que o cerne do federalismo repousa na autonomia das entidades que compõem o Estado Federal, pois somente este detém o poder soberano, que é um poder supremo e independente. É supremo na ordem interna, porque inexistente qualquer outro que lhe sobrepuje. É independente na ordem externa, porque é igual aos outros poderes soberanos de outros Estados. A soberania funciona como um poder unificador de uma ordem jurídica estatal. Em face dela, o Estado é, no plano externo, uno e indivisível, pouco importando que seja, no âmbito doméstico, centralizado ou descentralizado politicamente, ou seja, se o Estado tem forma unitária ou federal.

Sendo assim, se os entes que compõem a federação não ostentam soberania, eles desfrutam pelo menos de autonomia, esta lhe conferida diretamente pela Constituição Federal de 1988. É que “a federação só existe quando, em face da descentralização política, as ordens central e parciais passam a usufruir de autonomia num mesmo território, uma vez que contempladas constitucionalmente como competência próprias. (Júnior, 2010, p. 508)

O Brasil, portanto, é um Estado Federal, em que a União, os Estados-membros e os Municípios, todos igualmente autônomos, ocupam juridicamente, o mesmo plano hierárquico, devendo, por conseguinte, receber tratamento jurídico-formal isonômico. (Júnior, 2010, p. 509)

Registra-se que dentro do princípio federativo, além da já mencionada autonomia e independência dos entes, o regime se caracteriza principalmente por ter uma repartição bastante rígida de competências estabelecidas ao longo da Carta Constitucional, de modo que fica nitidamente definido o âmbito de atuação de cada um dos entes. Exemplo muito ilustrativo desse aspecto é a repartição de competência tributária atribuída sem sobreposição

para cada um dos membros da federação, garantindo assim a independência e autonomia financeira.

Neste sentido, Navarro Coêlho (2004, p. 65):

A característica fundamental do federalismo é a autonomia do Estado-Membro, que pode ser mais ou menos ampla, dependendo do país de que se esteja a cuidar. No âmbito tributário, a sustentar a autonomia política e administrativa do Estado-Membro e do município – que, no Brasil, como vimos, tem dignidade constitucional –, impõe-se a preservação da autonomia financeira dos entes locais, sem a qual aquelas outras não existirão. Esta autonomia resguarda-se mediante a preservação da competência tributária das pessoas políticas que convivem na Federação e, também, pela equidosa discriminação constitucional das fontes de receita tributária, daí advindo a importância do tema referente à repartição das competências no Estado Federal (...). Sendo a federação um pacto de igualdade entre as pessoas políticas, e sendo a autonomia financeira o penhor da autonomia dos entes federados, tem-se que qualquer agressão, ainda que velada, a estes dogmas, constitui inconstitucionalidade.

De todo o exposto, o que se extrai é que o pacto federativo determina o tratamento isonômico entre os entes

integrantes da federação, inviabilizando assim a tributação de um ente sobre o outro, dada que a natureza da relação jurídica tributária pressupõe relação de subordinação e sujeição entre os seus sujeitos, ideia incompatível com a autonomia e isonomia predominante na relação entre os entes políticos.

Neste sentido, o mestre Paulo de Barros Carvalho (2013, p. 193) leciona que seria uma imensa contradição pensar no princípio da paridade jurídica entre os entes políticos e, simultaneamente, conceder o exercício de suas competências impositivas sobre o patrimônio, a renda e os serviços umas com relação às outras

E conclui o autor (Carvalho, 2013, p. 194):

(...) uma pessoa jurídica de direito público, embasada de personalidade política e autonomia, conforme preceitos dispostos na Carta Magna, não deve se submeter aos poderes de fiscalização e de controle, que são ínsitas da administração tributária.

Já Roque Antônio Carraza (2012, p. 823) defende a ideia de que a imunidade intergovernamental recíproca decorre diretamente da absoluta igualdade jurídica entre as pessoas jurídicas de direito público, de modo que a Constituição Federal estabelece limites ao exercício da competência tributária os quais os entes federativos têm o dever de respeitar sob pena de vício de constitucionalidade.

Não bastasse isso, toda a lógica da tributação está fundamentada em alguma manifestação da capacidade contributiva por parte do contribuinte, de modo que dela se faz surgir uma obrigação e, posteriormente, um crédito tributário, de natureza não

voluntária (obrigação *ex lege*) e com conteúdo pecuniário cuja destinação será os cofres públicos para fazer frente aos mais diversos gastos da máquina estatal.

Sendo, assim, é importante notar que o ente político, se não pode, pelo menos não deveria manifestar capacidade contributiva, sendo completamente ilógico que um ente integrante da federação contribua financeiramente com outro por meio da tributação.

Em conclusão, a imunidade tributária recíproca mostra-se como uma das formas de promoção do princípio federativo, deixando claro quase que de forma unânime a doutrina pátria, além do próprio Supremo Tribunal Federal, que se trata de cláusula pétrea, bem como de espécie de imunidade tributária de natureza ontológica, de modo que, ainda que não estivesse prevista de forma expressa no texto constitucional, seria possível extraí-la do seu conteúdo como espécie de norma implícita, razão pela qual, mesmo que se tentasse suprimir tal instituto, primeiro que não seria possível por violar o art. 60, §4º, da Constituição Federal de 1988, segundo que de nada produziria efeito, pois decorrente diretamente dos já mencionados princípios da isonomia entre os entes políticos e da capacidade contributiva.

### **3.2 Alcance dos termos patrimônio, renda e serviços**

Tema de grande debate na doutrina e nos tribunais é a respeito do alcance do comando normativo que estabelece a imunidade intergovernamental recíproca para o patrimônio, renda e serviços dos entes políticos, assim estabelecido no art. 150, VI, da Constituição.

A Fazenda Nacional, por exemplo, por meio de sua procuradoria, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, já defendeu em algumas oportunidades que a referida imunidade

abrangeria tão somente o imposto de renda (IR), o imposto sobre serviços (ISS), o imposto predial e territorial urbano (IPTU), o imposto territorial rural (ITR) e o imposto sobre propriedade de veículo automotor (IPVA), em uma clara e manifesta interpretação literal e restritiva do comando constitucional quando se refere a renda (IR), patrimônio (IPTU, ITR e IPVA) e serviços (ISS).

Desta forma, pretendia a fazenda pública estabelecer a incidência de exações tributárias fora desses conceitos, tais como IOF, II, IE e IPI.

Neste sentido, explica a referida teoria, mesmo sem encampá-la, Sabbag (2013, p. 300):

Urge destacar que a presente alínea, adstrita à imunidade recíproca, a par de outros comandos – (I) a alínea “c” e (II) os parágrafos 2º e 4º do próprio art. 150 da CF – menciona um rol classificatório de impostos, haurido do CTN (arts. 19 a 73), segundo o qual a imunidade abrangeria tão somente impostos sobre patrimônio, renda e serviços.

Nessa medida, o dispositivo, literalmente interpretado, alcançaria vários impostos, quais sejam: o imposto sobre Grandes Fortunas, o ITR, o ITCMD, o IPVA, o ITBI, o IR e o ISS. A contrario sensu, abrir-se-iam, entretanto, para a incidência, e.g. os “impostos sobre o comércio exterior” (imposto de importação e exportação), além dos “impostos sobre a produção e circulação” (ICMS, IPI e IOF).

Por outro lado, parte significativa da doutrina, vem dizer que tal interpretação não procede, aludindo, como base em toda a argumentação aqui já ventilada a respeito do pacto federativo, da isonomia, da capacidade contributiva, da impossibilidade de sujeição tributária de um ente político sobre outro, que deve ser dada interpretação ampliativa para o preceito de modo que abarque todos os impostos.

Eduardo Sabbag (2013, p. 301), por exemplo, cita Aliomar Baleeiro para vir dizer que a imunidade tributária recíproca é um instituto jurídico-político expressamente consagrado na Constituição e não pode ser anulado pelas sutilezas e jogos de palavras do legislador ordinário.

O Supremo Tribunal Federal, em análise de caso que teve como fundo a referida polêmica, encampou a tese daqueles mais favoráveis à interpretação mais ampliativa do comando constitucional, ignorando assim a classificação trazida pelo CTN relativa aos impostos e impedindo a cobrança de IOF em face dos Municípios sobre as operações financeiras por eles realizadas.

Neste sentido, leciona o mestre Roque Antonio Carraza (2012, p. 825):

[...] a Constituição usou, nesta passagem (como em tantas outras), de uma linguagem econômica e, portanto, não jurídica. Lembramos que, para a Economia, todos os impostos ou são sobre a renda, ou sobre o patrimônio ou sobre serviços. [...] Em suma, quando aludiu aos impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços, ela, na verdade, fez referência a todos eles, sem exceção.

[...] ainda que a Constituição tivesse silenciado a respeito, as pessoas políticas não poderiam exigir umas das outras impostos, exatamente para não destruí-las ou criar-lhes dificuldades de funcionamento.

Importante lembrar, todavia, que a imunidade das entidades de direito público não exclui o imposto sobre produtos industrializados (IPI), ou sobre a circulação de mercadorias (ICMS), relativo aos bens que estes adquirem de um particular.

É que o contribuinte destes é o industrial ou comerciante, ou produtor, que promove a saída respectiva. O STF já decidiu de modo contrário, mas reformulou sua posição. (Machado, 2011, p. 288)

Neste sentido, peço vênia para colacionar notável lição de Hugo de Brito Machado (2011, p. 288) a respeito do tema:

O argumento de que o imposto sobre o produto industrializado/IPI assim como o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias/ICMS não incidem na saída de mercadorias que o particular (industrial, comerciante ou produtor) vende ao Poder Público, porque o ônus financeiro respectivo recai sobre este, não tem qualquer fundamento jurídico. Pode ser válido no âmbito da ciência das finanças. Não no direito tributário. A relação tributária instaura-se entre o industrial, ou o comerciante, que vende, e por isto assume a condição de contribuinte, e a Fazenda

Pública, ou Fisco, credor do tributo. Entre o Estado comprador da mercadoria e o industrial, ou comerciante, que a fornece, instaura-se uma relação jurídica inteiramente diversa, de natureza contratual. O Estado comprador paga simplesmente o preço da mercadoria adquirida. Não o tributo. Este pode estar incluído no preço, mas neste também está incluído o salário dos empregados do industrial, ou comerciante, e nem por isto se pode dizer que há no caso pagamento de salários. Tal inclusão pode ocorrer, ou não. É circunstancial e independe de qualquer norma jurídica. Em última análise, no preço de um produto poderão estar incluídos todos os seus custos, mas isto não tem relevância para o Direito, no pertinente à questão de saber quem paga tais custos.

Desta forma, resta fixado que a melhor interpretação a ser dada para a imunidade sobre o “patrimônio, renda ou serviço” dos entes estatais e suas autarquias e fundações públicas é a que abrange todos os impostos, desprezando a classificação trazida pelo CTN em relação aos impostos, satisfazendo melhor assim o consagrado princípio constitucional da forma federativa de estado. Esse é, pois, o já consagrado entendimento o Supremo Tribunal Federal.

### **3.3 Imunidade tributária recíproca quanto às espécies de tributos**

Outro ponto de destaque a respeito do tema é quanto ao alcance da imunidade intergovernamental recíproca em relação às espécies tributárias. Neste sentido, resta investigar aqui se o

referido instituto abrange toda e qualquer espécie tributária, adotando aqui a teoria pentapartite das espécies tributárias, ou seria restrita tão somente a espécie impostos, tributo dotado de característica não-vinculada tanto quanto a sua origem, ao surgimento do fato gerador, quanto a destinação do produto arrecadado.

Adotando uma interpretação literal do art. 150, VI, da Constituição Federal a conclusão imediata que chegamos é que a imunidade recíproca limita-se a espécie impostos.

Neste sentido posiciona-se boa parte da doutrina, exemplificada aqui por Ricardo Alexandre (2015, p.331):

(...) a imunidade recíproca somente se aplica aos impostos, não impedindo, a título de exemplo, que um Município institua taxa pela coleta domiciliar de lixo, cobrando-a, também, pelo serviço prestado nas repartições públicas federais e estaduais localizadas em seu território.

Regina Helena Costa (2001, p. 46), ao discorrer a respeito da imunidade tributária no seu sentido mais genérico, vem dizer que o referido instituto não se limita tão somente à espécie impostos, como outrora já defendeu Hugo de Brito Machado, podendo o texto constitucional estabelecer imunidade para qualquer espécie tributária, todavia, ressalta a autora(COSTA, 2001, p. 139), no caso da imunidade tributária recíproca, o legislador, por opção política, resolveu limitar o benefício tão somente aos impostos.

A explicação para tal é muito simples, em se tratando de espécie de tributo não-vinculado, a sua cobrança constitui efetivo exercício de supremacia de um ente político sobre o outro, surgindo o fato gerador sempre através de uma manifestação externa de

capacidade contributiva por parte do contribuinte, o que não deve ocorrer em relação aos órgãos estatais. Por outro lado, no que tange aos tributos vinculados, a sua cobrança decorre efetivamente de uma prestação positiva do ente estatal, de modo que o tributo cobrado seria uma verdadeira contraprestação ao serviço oferecido.

No sentido oposto, parte considerável e respeitável da doutrina entende que a imunidade tributária recíproca deve ser estendida para toda e qualquer espécie tributária. Paulo de Barros Carvalho(2013, p. 186), por exemplo, entende que a interpretação literal e restritiva do instituto é descabida, caracterizando uma interpretação apressada ou ainda como resultado de considerações metajurídicas, desprendidas do contexto positivo vigente.

Já Hugo de Brito Machado (2011, p. 289), ressalta a importância do pacto federativo e do seu caráter de cláusula pétrea perante a Constituição Federal para justificar a extensão da imunidade intergovernamental recíproca para qualquer tributo e não somente aos impostos, nos seguintes termos:

Ressalta-se que a imunidade recíproca é uma forma de expressão do princípio federativo. Não se pode conceber uma Federação sem a imunidade tributária recíproca. Assim, a regra da imunidade está protegida contra possível emenda constitucional, por força do disposto no art. 60, §4º, I, da CF de 1988, segundo o qual “não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir (...) a forma federativa de Estado”.

Não obstante esteja expressa, no art. 150, VI, da vigente CF, apenas em relação aos impostos, em razão do princípio

federativo a imunidade recíproca abrange, seguramente, também os demais tributos. É que o tributo, como expressão que é da soberania estatal, não pode ser exigido de quem a tal soberania não se submete, porque é parte integrante do Estado, que da mesma é titular.

Qualquer emenda que porventura autorizar a União a cobrar qualquer tributo dos Estados, ou dos Municípios, ou autorizar qualquer destes a cobrar qualquer tributo da União, ou de qualquer outro Estado, ou Município, é inconstitucional.

Instado a se manifestar sobre o assunto, o Supremo Tribunal Federal posicionou-se no sentido de que a imunidade tributária recíproca refere-se tão somente aos impostos, consoante redação do art. 150, VI, da Constituição, sendo impossível a extensão da regra para abranger outras espécies tributárias, tais como as contribuições.

#### **4 A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA APLICADA ÀS EMPRESAS ESTATAIS**

Consoante já amplamente abordado nas linhas anteriores, a imunidade tributária recíproca abrange, nos termos do art. 150, VI, “a”, da Constituição Federal, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios em relação aos impostos sobre o seu patrimônio, renda e serviços, sendo estendida mais a frente tal benesse por expressa disposição do parágrafo 2º do art. 150 para as autarquias e para as fundações públicas instituídas e mantidas pelo poder público, desde que vinculadas a sua finalidade essencial.

Desta forma, não entra na regra imunizatória, nos termos do art. 150, VI, §3º, da Constituição Federal, o patrimônio, a renda e os serviços referentes à exploração de atividade econômica, de modo que empresas públicas e sociedades de economia mista, por serem agentes atuantes no livre mercado, devem seguir exatamente as mesmas regras obedecidas pelas entidades privadas, de modo que elas não poderão gozar de privilégio fiscal não extensivo às companhias do setor privado.

De fato, se o legislador constituinte excluiu da incidência tributária tão somente as autarquias e fundações públicas – entes verdadeiramente públicos, que se integram à estrutura política do país -, é de fácil constatação que haverá normal incidência sobre as empresas públicas e as sociedades de economia mista, uma vez que estas não gozam de imunidade tributária. (Sabbag, 2013, p. 307)

Tal regra constitucional é deveras coerente, uma vez que se fosse possível estender às empresas estatais exploradoras de atividade econômica os privilégios fiscais proporcionados pela imunidade, certamente ocorreria uma concorrência desleal, já que seus produtos ou serviços, livres do custo da tributação, seriam indubitavelmente mais baratos. (CARRAZA, 2012, p. 833)

Tal preceito inclusive é, há muito tempo, consolidado no âmbito da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que tem na súmula nº 76 o entendimento firmado de que as sociedades de economia mista não estão protegidas pela imunidade fiscal do Art. 31, V, “a”, da Constituição Federal. Nota-se que o enunciado sumular tem como referência a redação de Constituição anterior a atualmente vigente, todavia, a base interpretativa é basicamente a mesma, sendo perfeitamente adaptável para o contexto atual.

Em suma, se por um lado as empresas estatais, tais como a empresa pública e a sociedade de economia mista

compõem a administração indireta, realizando importante papel na prestação de serviço de forma descentralizada, é preciso atentar que, a priori, eles devem atender todos os comandos normativos aplicáveis às empresas privadas, inclusive os referentes à sujeição tributária.

Ressalta-se, todavia, que o constituinte, ao tempo da edição da Constituição, não atentou para certas situações nas quais o Estado, buscando promover uma gestão mais eficiente e descentralizada, primando pela economicidade, bem como pela melhor prestação do serviço público, adota a forma de empresas públicas e sociedades de economia mista para através delas prestar serviço público de natureza obrigatória e exclusiva do Estado, de modo que elas, ao fim e ao cabo, não atuam perante um mercado concorrencial.

Ante este panorama, surge a dúvida quanto ao regime jurídico aplicável em relação a estas empresas públicas e sociedades de economia mista, constituídas sob a forma de pessoa jurídica de direito privado, mas que na verdade são prestadoras de serviço público.

Isto porque a regra do art. 173, §1º, da Constituição Federal, ao vedar o tratamento favorecido no que tange a tributação para as empresas estatais, apenas estava se referindo às empresas públicas e sociedades de economia mista exploradoras de atividade econômica no âmbito do mercado concorrencial, nada se referindo, portanto, àquelas que prestam serviço público em caráter obrigatório e exclusivo.

Isto posto, o que se tem observado através de análise pormenorizado da corte guardiã da Constituição é que o STF tem relativizado a regra de que as empresas públicas e sociedades de economia mista não estão abrangidas pela imunidade recíproca, para em certos casos, e sob o atendimento de certos requisitos

definidos pelo próprio tribunal, impedir a incidência tributária em relação aos impostos sobre patrimônio, renda e serviços das empresas estatais tais como se fossem entidades de direito público e não pessoas jurídicas de direito privado como efetivamente o são.

Em relação a estes requisitos para ser inserido na regra imunizatória, bem como os casos práticos em que o Supremo Tribunal reconheceu o seu atendimento, este será o tema deste presente capítulo, ao longo dos próximos tópicos, primeiro passando pela análise detalhada dos requisitos essenciais para ter reconhecida a imunidade, para depois analisar cada caso concreto, com especial destaque para o caso da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos, da INFRAERO, da CAERD, da CODESP e da Casa da Moeda.

#### **4.2 Critérios doutrinários e jurisprudenciais para a aplicação da imunidade recíproca às empresas estatais**

Ultrapassando a interpretação literal da Constituição Federal, estendendo o alcance da imunidade tributária recíproca para as empresas públicas e sociedades de economia mista, o Supremo Tribunal Federal tem apontado basicamente para três requisitos essenciais para que assim possa ser aplicado o referido benefício.

Primeiramente a empresa estatal, seja empresa pública, seja sociedade de economia mista, deve exercer atividade típica de Estado.

Neste caso, não obstante o ente estatal atuar sob a forma de pessoa jurídica de direito privado, sob o manto de uma empresa estatal, trata-se de mera organização formal, pois efetivamente a atividade exercida é tipicamente estatal.

Sendo assim, tais entidades, com características sobremodo peculiares, revestem-se da indumentária de autarquias, com estas se assemelhando em demasia. (Sabbag, 2013, p. 308)

Neste sentido, é como ensina Carraza (2012, p. 836):

Podemos, pois, dizer que, neste caso, as sociedades de economia mista e as empresas públicas, pelas atribuições delegadas de poder público que exercitam, são, tão só quanto à forma, pessoas de direito privado. Quanto ao fundo são instrumentos do Estado, para a prestação de serviços públicos ou a prática de atos de polícia. Acabam fazendo as vezes das autarquias, embora - damo-nos pressa em proclamar – com elas não se confundam.

Neste sentido, enquanto atuam como se pessoas políticas fossem, as empresas públicas e as sociedades de economia mista não podem ter embaraçada ou anulada sua ação pública por meio de impostos. Esta é a consequência de uma interpretação sistemática do art. 150, VI, “a”, da CF.

É exatamente o que ocorre com a Casa da Moeda, empresa pública federal responsável pela produção do meio circulante brasileiro, bem como de outros produtos de segurança, tais como passaporte com chips e selos fiscais.

Nota-se que, não obstante ter se escolhido a forma de uma empresa pública, a atividade exercida é típica de um ente estatal, que poderia perfeitamente ser exercida através de uma

autarquia, por exemplo, de modo que a interpretação teleológica da Constituição Federal determina a extensão da regra imunizatória, como efetivamente determinou o STF em caso mais adiante analisado.

Além disso, a atuação deve ser feita sem a intenção de lucro. É que a atividade de exploração econômica por parte do Estado, consoante o art. 173 da Constituição Federal de 1988, é verdadeira exceção a ordem econômica constitucional adotada, de modo que só será permitida nos próprios casos previstos na Constituição, atendidos os comandos da segurança nacional ou de relevante interesse coletivo que justifique a medida.

Sendo assim, a atividade estatal não pode ser baseada na busca do lucro, mas quando o for, nos exatos casos previstos pela Carta Magna, aplicar-se-á todo o regramento aplicável às entidades privadas.

Finalmente, não pode haver risco a livre concorrência. Neste ponto, o que o tribunal determina é que, com a atuação estatal por meio de pessoa jurídica de direito privado, não pode haver risco a livre iniciativa e ao equilíbrio concorrência através de tratamento tributário favorecido. É o caso, por exemplo, de companhias que atua em regime de monopólio tal como os Correios.

A doutrina tributária traz requisitos com nomenclaturas relativamente diferentes, mas todos eles, ao fim e ao cabo, traduzem basicamente o mesmo pensamento.

Roque Antônio Carraza (2005, p. 214-215), por exemplo, vem dizer que para a aplicação da imunidade tributária recíproca em favor de empresa estatal é preciso o atendimento de três requisitos, quais sejam, 1) a empresa deve prestar serviço público e não privado; 2) a pessoa jurídica que presta o serviço é

um poder público por disposição da lei, independentemente da forma jurídica; e 3) a empresa estatal que preste o serviço não persiga a finalidade econômica.

Por sua vez, Humberto Ávila (2012, p. 278) elenca como requisito da imunidade mútua: 1) tratar-se de um serviço público delegado; 2) a entidade que exerce o serviço é – em virtude da lei – um poder público; e 3) o serviço público é prestado por um ente público que não persegue finalidade econômica.

Nas palavras do autor (Ávila, 2012, p. 280), “a imunidade recíproca alcança todos os serviços públicos, independentemente da forma jurídica utilizada pela entidade que presta. O essencial é examinar se o serviço prestado tem caráter de serviço público, ou se é compatível com um negócio privado. Vale dizer: a imunidade abrange as empresas públicas e as sociedades de economia mista, desde que prestem serviço público.”

Assim, para que possam fazer jus aos benefícios da imunidade recíproca, as empresas públicas e sociedades de economia mista devem exercer atividade que justifique o gozo de tal exoneração tributária, de modo que os preceitos da referida imunidade, tais como o pacto federativo, da capacidade contributiva e da isonomia, determinem a extensão da regra.

#### **4.3.1 O caso da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT)**

Trata-se do caso mais emblemático a respeito do tema imunidade recíproca extensível à empresa estatal. No caso, o município de São Borja promovia execução fiscal em desfavor da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos para lhe cobrar tributos de sua competência e que entendia ser devido.

Em defesa da tese municipal, alegava-se que a imunidade tributária recíproca, nos termos da Constituição Federal de 1988, não abrangia a ECT, na medida em que a carta política não assegura tal privilégio às empresas públicas, abarcando tão somente as autarquias e as fundações.

Por outro lado, alegava a empresa pública que o art. 173, § 2º, da Constituição Federal se aplica exclusivamente às empresas públicas que exploram atividade econômica em regime de concorrência com o setor privado, não incluindo, pois, em relação aos Correios, dado que a empresa se caracteriza por ser uma empresa pública federal prestadora de serviço público de competência exclusiva da União, não perdendo o serviço postal a sua natureza e regime públicos tão somente por ter sido delegado a uma empresa pública.

Ademais, destacou-se que a ressalva à imunidade da União, de suas autarquias e fundações, contida no art. 150, VI, § 3º, da Constituição Federal, a impostos sobre o patrimônio quando houver contraprestação ou pagamento de preço ou tarifa pelo usuário, aplica-se exclusivamente à prestação de serviço público por particulares.

Deste modo, os Correios gozam da imunidade tributária intergovernamental recíproca, uma vez que a essencialidade da prestação do serviço de correios estabelecida constitucionalmente como direito de todos à sua utilização, amalgamado ao princípio de que o serviço público precisa ser necessariamente contínuo, regular, correto e impessoal, o que leva a conclusão inquestionável de que os bens postos na execução dos serviços postais são inatingíveis por interferência ou oneração que possam inviabilizar ou mesmo obstar a sua fruição pela coletividade.

Analisando o mérito da questão, o Supremo Tribunal Federal veio pela primeira vez inovar no ordenamento jurídico

brasileiro para aplicar os benefícios da imunidade tributária recíproca aos Correios por entender, na visão do Ministro relator, que a referida empresa pública, ao se dedicar a prestação de serviço público em regime de caráter exclusivo, tem natureza de verdadeira autarquia, não se sujeitam ao regime jurídico das empresas privadas, quanto às obrigações trabalhistas e tributárias, não sendo aplicável, nesse caso, o art. 173, §1º, da Constituição.

Nesta toada, o fundamento utilizado no Recurso Extraordinário nº 407.099-5/RS foi exatamente aqueles já elencados aqui de que se tratava de empresa estatal que presta serviço público de natureza obrigatória em regime de monopólio estatal, senão vejamos o importante trecho do voto do Min. Carlos Velloso, relator do emblemático julgado:

Visualizada a questão do modo acima – fazendo-se a distinção entre empresa pública como instrumento da participação do Estado na economia e empresa pública prestadora de serviço público – não tenho dúvida em afirmar que a ECT está abrangida pela imunidade tributária recíproca (CF, art. 150, VI, “a”), ainda mais se considerarmos que presta ela serviço público de prestação obrigatória e exclusiva do Estado, que é o serviço postal, CF, art. 21, X(Celso Antônio Bandeira de Mello, ob, cit., p. 636).

Dir-se-á que a Constituição Federal, no § 3º, do art. 150, estabelecendo que a imunidade do art. 150, VI, “a”, não se aplica: a) ao patrimônio, à renda e aos serviços relacionados com a exploração de atividades econômicas regidas pelas

normas aplicáveis a empreendimentos privados; b) ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário; c) nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel, à ECT não se aplicaria a imunidade relacionada, por isso cobra ela preço ou tarifa do usuário.

A questão não pode ser entendida dessa forma. É que o § 3º do art. 150 tem como destinatário entidade estatal que explore atividade econômica regida pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário. No caso, tem aplicação a hipótese inscrita no § 2º do mesmo art. 150.

(STF, 2ª T., RE 407.099/RS, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 22.06.2004, DJ 06.08.2004, p.62)

Isto posto, restou fixado pelo tribunal que as empresas públicas prestadoras de serviço público, tais como os Correios, distinguem-se das que exercem atividade econômica, de modo que as primeiras, quando prestarem serviço público de prestação obrigatória e exclusiva do Estado, estará incluída na imunidade estabelecida no art. 150, VI, “a”, da Constituição Federal.

Eis a ementa do mencionado e importante julgado:

As empresas públicas prestadoras de serviço público distinguem-se das que

exercem atividade econômica. A Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos é prestadora de serviço público de prestação obrigatória e exclusiva do Estado, motivo por que está abrangida pela imunidade tributária recíproca: C. F., art. 150, VI, a.

(RE 407.099-5 /RS, 2a Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, Data de Publicação: 6.8.2004)

Os contornos da imunidade recíproca estendida às empresas públicas e sociedade de economia mista pareciam bem definidos pelo Tribunal Constitucional ao fim da análise do mencionado caso. Em se tratando de serviço público prestado em natureza exclusiva e obrigatória, aplicava-se o benefício, qualquer outra atividade exercida em concorrência com a iniciativa privada restaria fora da regra imunizante.

Todavia, em 2013, o Supremo Tribunal Federal veio a proferir nova decisão que vai um pouco de encontro com essa lógica, alargando o entendimento anteriormente explanado.

O que ocorreu foi que, nos termos do precedente do RE 407.099, muitos municípios passaram a tributar com ISS os serviços prestados pelos Correios quando se tratava de serviços não-exclusivos, ou seja, que a iniciativa privada também pode prestar, como a entrega de encomendas, serviços bancários do banco postal, venda de títulos de capitalização etc.

A lógica aplicada ao julgamento anterior determinaria que o Tribunal tomasse o posicionamento de que não havia nesses casos imunidade, de modo que o tributo cobrado realmente era devido e o recurso dos Correios improcedente. Não foi o que ocorreu.

Para estender a imunidade recíproca mesmo para esses casos em que os Correios atuam em concorrência com a iniciativa privada, o Supremo Tribunal Federal consignou que mesmo no que concerne às atividades exercidas fora do âmbito do serviço postal e correio aéreo nacional, os Correios se sujeitam a um conjunto de restrições não aplicáveis à iniciativa privada, como a obrigatoriedade de se instalar em todos os municípios do país, bem como todas as amarras gerenciais inerentes às pessoas jurídicas de direito público, licitação, concurso público, prestação de contas perante o TCU etc.

Ademais, ressaltou-se que os serviços prestados em regime exclusivo pela empresa são eminentemente deficitários, passando o serviço postal nacional por um momento histórico de baixa, uma vez que vem sendo paulatinamente substituído por meios mais modernos e eficientes de comunicação, de modo que as receitas obtidas na prestação de serviço não-exclusivo é toda destinada ao custeio das atividades deficitárias as quais a empresa tem o dever constitucional de manter, caracterizando uma espécie de subsídio cruzado, justificando, assim, a aplicação da imunidade recíproca de forma indistinta.

Eis a ementa do referido julgado:

Recurso extraordinário com repercussão geral. 2. Imunidade recíproca. Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos. 3. Distinção, para fins de tratamento normativo, entre empresas públicas prestadoras de serviço público e empresas públicas exploradoras de atividade. Precedentes. 4. Exercício simultâneo de atividades em regime de exclusividade e em concorrência com a iniciativa privada. Irrelevância. Existência de

peculiaridades no serviço postal. Incidência da imunidade prevista no art. 150, VI, “a”, da Constituição Federal. 5. Recurso extraordinário conhecido e provido.

(STF - RE: 601392 PR, Relator: Min. JOAQUIM BARBOSA, Data de Julgamento: 28/02/2013, Tribunal Pleno, Data de Publicação: ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-105 DIVULG 04-06-2013 PUBLIC 05-06-2013)

#### **4.3.2 O caso da Empresa Brasileira de Infraestrutura Aeroportuária (INFRAERO)**

A INFRAERO – Empresa Brasileira de Infraestrutura Aeroportuária – é uma empresa pública federal cuja criação foi autorizada pela Lei nº 5.682/72 e fundada no dia 31 de maio de 1973 com o objetivo de explorar e administrar serviços de infraestrutura aeroportuária em todo o território nacional, sendo a responsável pela administração dos principais aeroportos do Brasil.

Em suma, a referida empresa pública atua em sua atividade-fim na execução, em regime de monopólio, de serviços de infraestrutura aeroportuária, função outorgada à União Federal, nos termos do art. 21, XII, “c”, da Constituição Federal.

Neste precedente do Supremo Tribunal Federal, o município de Salvador buscava executar a INFRAERO com base em certidão de dívida ativa relativa ao ISS supostamente devido pela empresa em razão do serviço prestado.

Os argumentos para a incidência tributária são basicamente aqueles já enfrentados nos capítulos anteriores os quais são muito bem resumidos por Flávio Henrique de Oliveira<sup>[2]</sup> na seguinte passagem:

Assim, quando há contraprestação ou pagamento dos usuários pela prestação de serviços públicos – o que ocorre sob a forma de tarifas ou preços –, com muito mais razão estará afastada a imunidade pleiteada pela INFRAERO, haja vista que, nas mesmas condições, nem as autarquias nem as fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público podem invocar o referido benefício (art. 150, § 3º, CF).

Outrossim, além dos recursos decorrentes da cobrança de tarifa dos usuários da infraestrutura aeroportuária, é de conhecimento público que a INFRAERO desenvolve uma série de outras atividades que não podem ser descritas como serviços públicos, tais como a administração das concessões de uso de áreas no interior dos aeroportos brasileiros, com finalidade claramente comercial, viabilizando a implementação dos denominados “aeroshoppings”.

Ademais, reitera-se que a simples possibilidade do serviço explorado pela embargante poder ser prestado por outra pessoa de direito privado, nos termos do art. 21, XII, CF, em razão de autorização, concessão ou permissão, evidencia o total

descabimento da extensão da imunidade de impostos à INFRAERO, isto porque a concessão deste benefício à empresa estatal que presta os seus serviços em regime de concorrência com o particular acarretaria a quebra da isonomia e faria surgir uma flagrante concorrência desleal.

Em sua defesa, a Empresa Brasileira de Infraestrutura Aeroportuária alegou, tal qual os Correios, que se tratava de serviço público prestado em caráter obrigatório e em regime de monopólio, de modo que a ausência de finalidade lucrativa da atividade findava por afastar a incidência da regra do art. 173, § 1º, da Constituição Federal, razão pela qual deveria ser-lhe estendida a imunidade tributária recíproca estabelecida no art. 150, VI, "a".

O Supremo Tribunal Federal seguiu o entendimento firmado no emblemático caso dos Correios, estendendo assim a imunidade tributária recíproca para a empresa publicam, nos seguintes termos:

A INFRAERO, que é empresa pública, executa, como atividade-fim, em regime de monopólio, serviços de infra-estrutura aeroportuária constitucionalmente outorgados à União Federal, qualificando-se, em razão de sua específica destinação institucional, como entidade delegatária dos serviços públicos a que se refere o art. 21, inciso XII, alínea "c", da Lei Fundamental, o que exclui essa empresa governamental, em matéria de impostos, por efeito da imunidade tributária recíproca (CF, art. 150, VI, "a"), do poder de tributar dos entes políticos em geral. Conseqüente

inexigibilidade, por parte do Município tributante, do ISS referente às atividades executadas pela INFRAERO na prestação dos serviços públicos de infra-estrutura aeroportuária e daquelas necessárias à realização dessa atividade-fim.

O ALTO SIGNIFICADO POLÍTICO-JURÍDICO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA, QUE REPRESENTA VERDADEIRA GARANTIA INSTITUCIONAL DE PRESERVAÇÃO DO SISTEMA FEDERATIVO. DOCTRINA. PRECEDENTES DO STF. INAPLICABILIDADE, À INFRAERO, DA REGRA INSCRITA NO ART. 150, § 3º, DA CONSTITUIÇÃO. - A submissão ao regime jurídico das empresas do setor privado, inclusive quanto aos direitos e obrigações tributárias, somente se justifica, como consectário natural do postulado da livre concorrência (CF, art. 170, IV), se e quando as empresas governamentais explorarem atividade econômica em sentido estrito, não se aplicando, por isso mesmo, a disciplina prevista no art. 173, § 1º, da Constituição, às empresas públicas (caso da INFRAERO), às sociedades de economia mista e às suas subsidiárias que se qualifiquem como delegatárias de serviços públicos.

(STF - RE: 363412 BA, Relator: Min. CELSO DE MELLO, Data de Julgamento:

21/03/2007, Data de Publicação: DJ  
28/03/2007<span id="jusCitacao"> PP-  
00054</span>)

Ademais, neste precedente, o Pretório Excelso manifestou importante lição, qual seja, a de que o fato de a União Federal outorgar, por meio de lei, o encargo de prestar determinado serviço público a uma empresa governamental não lhe retira o atributo de estatalidade que lhe é próprio, sendo tal opção de descentralização organizacional perfeitamente possível na presente ordem constitucional, sem que tal fato signifique renúncia ao benefício da imunidade tributária recíproca, importante instrumento para a realização do princípio federativo estabelecido na Constituição.

Em suma, restou claro que a INFRAERO, apesar de formalmente se apresentar como uma empresa pública, esta características que mais se aproxima de uma autarquia federal, tendo em vista que foi incumbida de executar serviço público por meio de outorga legal, além de ser controlada na sua integralidade pelo Poder Público, o que justifica o tratamento semelhante ao aplicado as demais entidades integrantes da administração indireta.

#### **4.3.3 O caso da Casa da moeda (CMB)**

A Casa da Moeda (CMB) é uma empresa pública federal fundada em 8 de março de 1694 pelo rei de Portugal D. Pedro II, em Salvador, com o objetivo de atender a demanda de fabricação de moedas no país. Hoje em dia, ela é responsável, além da execução de serviços de emissão de moeda, pela fabricação de fichas telefônicas e a impressão de selos postais, tudo em regime de monopólio, mediante outorga da União Federal, conforme a competência estabelecida no art. 21, VII, da Constituição.

No caso julgado pelo Recurso Extraordinário nº 610.517, o município do Rio de Janeiro buscava cobrar ISS pela emissão de papel moeda, moeda metálica, selo postal e ficha telefônica, pois, na visão do ente municipal, a empresa pública não faz jus a qualquer tipo de imunidade tributária, seja subjetiva ou objetiva, primeiro por se tratar de empresa pública; segundo, em face da realidade de que o ISS não onera a circulação do bem corpóreo no qual o serviço tenha sido aplicado, e sim a prestação do serviço, gravando, então a circulação de um bem incorpóreo, que é o serviço.

O Min. Celso de Mello, relator do caso, decidiu em sede decisão monocrática pela improcedência do apelo municipal, destacando o fato de que a Casa da Moeda presta serviço público mediante outorga da União em caráter de monopólio, consoante determina o art. 21, VII, da Constituição Federal, de modo que a outorga de delegação à empresa pública não retira a natureza público do serviço prestado.

Eis a ementa da referida decisão:

EMENTA: Casa da Moeda do Brasil (CMB). Empresa governamental delegatária de serviços públicos. Emissão de papel moeda, cunhagem de moeda metálica, fabricação de fichas telefônicas e impressão de selos postais. Regime constitucional de monopólio (CF, art. 21, VII). Outorga de delegação à CMB, mediante lei, que não descaracteriza a estatalidade do serviço público, notadamente quando constitucionalmente monopolizado pela pessoa política (a União Federal, no caso) que é dele titular. A delegação da execução de serviço público,

mediante outorga legal, não implica alteração do regime jurídico de direito público, inclusive o de direito tributário, que incide sobre referida atividade. Consequente extensão, a essa empresa pública, em matéria de impostos, da proteção constitucional fundada na garantia da imunidade tributária recíproca (CF, art. 150, VI, “a”). O alto significado político-jurídico dessa prerrogativa constitucional, que traduz uma das projeções concretizadoras do princípio da Federação. Imunidade tributária da Casa da Moeda do Brasil, em face do ISS, quanto às atividades executadas no desempenho do encargo, que, a ela outorgado mediante delegação, foi deferido, constitucionalmente, à União Federal. Doutrina (Regina Helena Costa, “inter alios”). Precedentes. Recurso extraordinário improvido.

(STF - RE: 610517 RJ, Relator: Min. CELSO DE MELLO, Data de Publicação: 17/06/2013)

Desta feita, conforme já reiteradamente decidido em precedentes anteriores da Corte Constitucional, a delegação da execução de serviço público, mediante outorga legal, não implica alteração do regime jurídico de direito público, especialmente o de direito tributário, que incide sobre referida atividade, razão pela qual a empresa pública, em matéria de impostos, goza da proteção constitucional fundada na garantia da imunidade tributária recíproca.

#### **4.3.4 O caso da Companhia Docas do Estado de São Paulo (CODESP):**

Este presente caso, julgado no Recurso Extraordinário nº 253.472/SP, trouxe-nos novos elementos a respeito da análise da aplicação da imunidade tributária recíproca até aqui não enfrentados.

É que a Companhia Docas do Estado de São Paulo – CODESP -, ao contrário das outras empresas estatais estudadas, é uma sociedade de economia mista, ou seja, na formação do seu capital social participa o capital privado, deixando no ar a seguinte pergunta: a presença de capital privado na empresa estatal impede a fruição da imunidade tributária recíproca?

O ponto central da presente polêmica está no fato de que o reconhecimento da imunidade tributária recíproca para as sociedades de economia mista, por esta terem a participação do capital privado, poderia, em última análise, beneficiar o particular investidor, em detrimento dos princípios da livre concorrência e da liberdade de iniciativa.

Neste ponto, seria, inclusive, irrelevante o fato de a sociedade de economia mista atuar em regime de monopólio ou não, tendo em vista que, tendo ela ações negociáveis na bolsa de valores, os papéis da empresa disputam o interesse dos investidores em igualdade de condições com qualquer outra companhia de qualquer outro ramo de atuação, de modo que a imunidade tributária poderia inserir um elemento prejudicial à concorrência dado o fato de que a empresa pública teria uma redução significativa nos seus custos, maximizando assim os lucros da companhia que em último caso virão a ser distribuídos entre particulares.

Nesta toada, o que o município de São Paulo fez ao defender a legitimidade da sua execução em relação ao IPTU foi bater na tese de que a sociedade de economia mista é criada com o fito de explorar atividade econômica, dado o fato que possui participação do capital privado, invocando, portanto, a incidência da regra do art. 173 da Constituição Federal.

Não foi a tese que predominou no julgado. Primeiramente, o Ministro Relator do caso, o Min. Joaquim Barbosa, ressaltou que, para a aplicação da imunidade tributária recíproca em relação às empresas públicas e sociedades de economia mista, é necessário a observância de três regras básicas, nas suas palavras, teste de três estágios explicados da seguinte forma:

1. A imunidade tributária recíproca se aplica à propriedade, bens e serviços utilizados na satisfação dos objetivos institucionais iminentes do ente federado, cuja tributação poderia colocar em risco a respectiva autonomia política. Em consequência, é incorreto ler a cláusula de imunização de modo a reduzi-la a mero instrumento destinado a dar ao ente federado condições de contratar em circunstâncias mais vantajosas, independentemente do contexto.

2. Atividades de exploração econômica, destinadas primordialmente a aumentar o patrimônio do Estado ou de particulares, devem ser submetidas à tributação, por apresentarem-se como manifestações de riqueza e deixarem a salvo a autonomia política.

3. A desoneração não deve ter como efeito colateral relevante a quebra dos princípios da livre-concorrência e do exercício de atividade profissional ou econômica lícita. Em princípio, o sucesso ou a desventura empresarial devem pautar-se por virtudes e vícios próprios do mercado e da administração, sem que a intervenção do Estado seja favor preponderante.

Desta forma, entendeu-se por estender a imunidade tributária recíproca no que tange aos bens pertencentes à União e que estavam afetados à CODESP na satisfação da sua atividade-fim, qual seja, a prestação de serviços de administração de porto marítimo outorgados pela Constituição Federal à União nos termos do seu artigo 21, XII, “f”.

Em suma, a natureza do serviço público prestado, aliado ao fato de que é prestado em regime de monopólio, são fatores suficientes para a manutenção do benefício fiscal, não sendo, no caso, relevante o fato de ter participação do capital privado na constituição da sociedade de economia mista em comento, uma vez que a participação privada no quadro societário da CODESP é irrelevante, sendo 99,97% do seu controle acionário pertencente à União, de modo que não há indicação de que a empresa opera com o intuito de auferir lucro, nem há risco de quebra do equilíbrio concorrencial ou da livre iniciativa, pois a CODESP não concorre com outras entidades em sua área de atuação específica.

Assim como em todos os outros demais casos analisados, a sociedade de economia mista, na visão do Supremo Tribunal Federal, caracterizava-se mais como uma instrumentalidade estatal, instituída como forma de otimização da

gestão pública por meio da descentralização das atividades que lhe são incumbidas diretamente pela Constituição Federal.

Eis a ementa deste importante julgado:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE RECÍPROCA. SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA CONTROLADA POR ENTE FEDERADO. CONDIÇÕES PARA APLICABILIDADE DA PROTEÇÃO CONSTITUCIONAL. ADMINISTRAÇÃO PORTUÁRIA. COMPANHIA DOCAS DO ESTADO DE SÃO PAULO (CODESP). INSTRUMENTALIDADE ESTATAL. ARTS. 21, XII, f, 22, X, e 150, VI, a DA CONSTITUIÇÃO. DECRETO FEDERAL 85.309/1980.

1. IMUNIDADE RECÍPROCA. CARACTERIZAÇÃO. Segundo teste proposto pelo ministro-relator, a aplicabilidade da imunidade tributária recíproca (art. 150, VI, a da Constituição) deve passar por três estágios, sem prejuízo do atendimento de outras normas constitucionais e legais: 1.1. A imunidade tributária recíproca se aplica à propriedade, bens e serviços utilizados na satisfação dos objetivos institucionais iminentes do ente federado, cuja tributação poderia colocar em risco a respectiva autonomia política. Em consequência, é incorreto ler a cláusula de imunização de modo a reduzi-la a mero instrumento destinado a dar ao ente federado condições de contratar em

circunstâncias mais vantajosas, independentemente do contexto.

1.2. Atividades de exploração econômica, destinadas primordialmente a aumentar o patrimônio do Estado ou de particulares, devem ser submetidas à tributação, por apresentarem-se como manifestações de riqueza e deixarem a salvo a autonomia política. 1.3. A desoneração não deve ter como efeito colateral relevante a quebra dos princípios da livre-concorrência e do exercício de atividade profissional ou econômica lícita. Em princípio, o sucesso ou a desventura empresarial devem pautar-se por virtudes e vícios próprios do mercado e da administração, sem que a intervenção do Estado seja favor preponderante.

2. SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA. EXPLORAÇÃO DE SERVIÇOS DE ADMINISTRAÇÃO PORTUÁRIA. CONTROLE ACIONÁRIO MAJORITÁRIO DA UNIÃO. AUSÊNCIA DE INTUITO LUCRATIVO. FALTA DE RISCO AO EQUILÍBRIO CONCORRENCIAL E À LIVRE-INICIATIVA. Segundo se depreende dos autos, a Codesp é instrumentalidade estatal, pois: 2.1. Em uma série de precedentes, esta Corte reconheceu que a exploração dos portos marítimos, fluviais e lacustres caracteriza-se como serviço público. 2.2. O controle acionário da Codesp pertence em sua quase totalidade à União

(99,97%). Falta da indicação de que a atividade da pessoa jurídica satisfaça primordialmente interesse de acúmulo patrimonial público ou privado. 2.3. Não há indicação de risco de quebra do equilíbrio concorrencial ou de livre-iniciativa, eis que ausente comprovação de que a Codesp concorra com outras entidades no campo de sua atuação. 3. Ressalva do ministro-relator, no sentido de que “cabe à autoridade fiscal indicar com precisão se a destinação concreta dada ao imóvel atende ao interesse público primário ou à geração de receita de interesse particular ou privado”. Recurso conhecido parcialmente e ao qual se dá parcial provimento.

Importante destacar, no entanto, que tão somente a atuação da companhia em regime de monopólio não é suficiente para determinar a incidência da imunidade tributária, sendo determinante para o caso a aferição se há intuito lucrativo, bem como o percentual de participação do capital particular na companhia.

Com base nisso, aliás, o STF já chegou a indeferir a aplicação da imunidade tributária recíproca em relação à Petrobras, pois restou demonstrado nos autos o intuito lucrativo da sociedade de economia mista, de modo que, ainda que esta atue em regime de monopólio, legítima é a incidência tributária sobre os fatos geradores relativos ao exercício da sua atividade. Veja-se, pois, o teor do julgado<sup>[3]</sup>:

2. É irrelevante para definição da aplicabilidade da imunidade tributária

recíproca a circunstância de a atividade desempenhada estar ou não sujeita a monopólio estatal. O alcance da salvaguarda constitucional pressupõe o exame (i) da caracterização econômica da atividade (lucrativa ou não), (ii) do risco à concorrência e à livre iniciativa e (iii) de riscos ao pacto federativo pela pressão política ou econômica.

3. A imunidade tributária recíproca não se aplica à Petrobras, pois:

3.1 Trata-se de sociedade de economia mista destinada à exploração econômica em benefício de seus acionistas, pessoas de direito público e privado, e a salvaguarda não se presta a proteger aumento patrimonial dissociado do interesse público primário;

3.2 A Petrobrás visa à distribuição de lucros, e, portanto, tem capacidade contributiva para participar do apoio econômico aos entes federados;

3.3 A tributação de atividade econômica lucrativa não implica risco ao pacto federativo.

## 5 CONCLUSÕES

1. As imunidades são limitações ao poder de tributar consistentes na delimitação da competência tributária constitucionalmente conferida aos entes políticos. Trata-se, pois, de

uma delimitação negativa de competência tributária que impede o ente tributante de exercer sua competência tributaria sobre determinados fatos ou determinadas pessoas.

2. Não é demais lembrar que há quem diga que a imunidade não é uma limitação ao poder de tributar, mas a sua própria delimitação, por meio da qual se exclui do campo tributável determinadas situações sobre as quais ele não quer que incida este ou aquele gravame fiscal, cuja instituição é autorizada, em regra, sobre o gênero de situações pelo qual aquelas estariam compreendidas.

3. Na interpretação das normas imunizantes, deve-se utilizar os mesmos métodos hermenêuticos clássicos utilizados pelo direito em geral, gramatical, histórico, sistemático e teleológico.

4. Não é demais lembrar que nenhum método interpretativo apresentado é prevalente ou preponderante aos demais. Em verdade, o interprete deve buscar o sentido da norma, se possível, utilizando todos eles em um verdadeiro processo dialógico entre o texto e o interprete.

5. O mandamento de que a norma de exceção deve ser interpretada de forma restritiva, ou, na linguagem do Código Tributário Nacional, de forma literal, deve ser visto com parcimônia no âmbito da aplicação das imunidades tributárias, devendo o interprete buscar o alcance da norma imunizante de acordo com a própria lógica do sistema constitucional como um todo, de modo a dar a máxima eficácia ao texto constitucional.

6. A isenção distingue-se da imunidade na medida em que esta se qualifica como uma hipótese de não-incidência constitucionalmente qualificada, ao passo que a isenção é forma de exclusão do crédito tributário o qual, a despeito do surgimento da obrigação tributária e da constituição do seu respectivo crédito, tem

o seu pagamento dispensado por norma infraconstitucional, por mera op o política circunstancial, suscetível de revisão a qualquer tempo.

7. A não-incidência, genericamente falando, pode ocorrer sob três hipóteses, sendo a primeira delas já adianta, qual seja a imunidade tributária, diferenciando-se das demais por estar constitucionalmente qualificada como uma situa o que, em condi es normais estaria dentro da competência tributante, mas, por op o do constituinte, ao se delimitar a referida competência, retirou-lhe parte do seu âmbito de atua o. Os outros dois casos são meros acontecimentos que não guardam correspondência com a hipótese de incidência legalmente prevista. No primeiro caso, o ente tributante tem a competência para tributar, mas mantém a hipótese fora de previsão legal como ensejadora de obriga o tributária, enquanto no segundo, não há sequer competência para instituir tal tributo.

8. Já a alíquota zero caracteriza-se por ser a situa o em que o ente tributante tem a competência para instituir o tributo, efetivamente o faz, o fato gerador ocorre conforme previsto na norma instituidora, mas, por mero efeito de cálculo, a presta o devida   equivalente a zero.

9. No que tange às suas classifica es, a imunidade tributária pode ser dividida entre subjetiva, objetiva ou mista, tudo a depender quanto ao parâmetro de concessão, se relativo a uma pessoa determinada, a uma situa o específica, ou aos dois critérios em conjunto; de acordo com a sua origem, pode ser ainda ontológica ou política; específica ou geral, no que tange a sua intensidade ou amplitude; e ainda condicionada ou incondicionada, no que se refere   necessidade ou não de regulament o infraconstitucional

10. Neste sentido, a imunidade tributária recíproca caracteriza-se por ser subjetiva, ontológica, geral e incondicionada.

11. A imunidade intergovernamental recíproca é espécie de imunidade prevista no art. 150, VI, "a", da Constituição Federal, determinando que é vedado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios instituir impostos sobre o patrimônio, renda e serviços uns dos outros. Trata-se de instituto que tem natureza de cláusula pétrea na medida em que promove o princípio do pacto federativo, tendo como origem histórica precedente da Suprema Corte dos Estados Unidos no caso "McCulloch vs. Maryland", no qual se decidiu por proibir o estado de Maryland de cobrar imposto sobre a selagem com estampilhas de uma filial do banco oficial (bank of U.S.), consagrando assim os três preceitos que inspiraram o constituinte brasileiro desde a Constituição de 1891, quais sejam: 1) a competência para tributar por meio de impostos envolve, eventualmente, a competência para destruir; 2) a própria Constituição não admite nem que a União destrua os Estados-membros, nem que estes se destruam mutuamente; e 3) nem a União pode exigir impostos dos Estados-membros, nem estes da União, ou uns dos outros.

12. Os §§ 2º e 3º do mencionado artigo são responsáveis pela regulamentação da referida imunidade, determinando o parágrafo segundo a extensão da regra imunizante às autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo poder público, desde que o patrimônio, a renda e os serviços estejam vinculados às suas finalidades essenciais, ao passo que o parágrafo terceiro exclui do âmbito da imunidade o patrimônio, a renda e o serviço relativos à exploração de atividade econômica regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

13. Além do princípio federativo, a imunidade tributária recíproca tem fundamento na isonomia entre os entes políticos, bem como no preceito da capacidade contributiva, princípio constitucional que norteia a tributação. Sendo, assim, é importante notar que o ente político, se não pode, pelo menos não deveria manifestar capacidade contributiva, sendo completamente ilógico que um ente integrante da federação contribua financeiramente com outro por meio da tributação.

14. Em conclusão, a imunidade tributária recíproca mostra-se como uma das formas de promoção do princípio federativo, deixando claro quase que de forma unânime a doutrina pátria, além do próprio Supremo Tribunal Federal, que se trata de cláusula pétrea, bem como de espécie de imunidade tributária de natureza ontológica, de modo que, ainda que não estivesse prevista de forma expressa no texto constitucional, seria possível extraí-la do seu conteúdo como espécie de norma implícita, razão pela qual, mesmo que se tentasse suprimir tal instituto, primeiro que não seria possível por violar o art. 60, §4º, da Constituição Federal de 1988, segundo que de nada produziria efeito, pois decorrente diretamente dos já mencionados princípios da isonomia entre os entes políticos e da capacidade contributiva.

15. Quanto ao alcance dos termos patrimônio, renda e serviço, prevalece o entendimento jurisprudencial e doutrinário de que este abrange todos os impostos, de modo que a classificação trazida pelo CTN deve ser desprezada, na medida em que tal interpretação satisfaz melhor os princípios consagrados da Constituição Federal.

16. Ademais, consoante reiterado entendimento do Supremo Tribunal Federal, a referida imunidade constitucional abarca tão somente os impostos no que tange às espécies tributárias à luz da teoria pentapartite, pois, em se tratando de espécie de tributo não-vinculado, a sua cobrança constitui efetivo exercício de

supremacia de um ente político sobre o outro, surgindo o fato gerador sempre através de uma manifestação externa de capacidade contributiva por parte do contribuinte, o que não deve ocorrer em relação aos órgãos estatais. Por outro lado, no que tange aos tributos vinculados, a sua cobrança decorre efetivamente de uma prestação positiva do ente estatal, de modo que o tributo cobrado seria uma verdadeira contraprestação ao serviço oferecido.

17. Finalmente, no que tange à aplicação da imunidade tributária recíproca em face das empresas públicas e das sociedades de economia mista, à primeira vista, seria constitucionalmente inviável, na medida em que o legislador constituinte excluiu da incidência tributária tão somente as autarquias e fundações públicas – entes verdadeiramente públicos, que se integram à estrutura política do país. Tal regra é dotada de considerável relevância, tendo em vista que protege o mercado de privilégios fiscais proporcionados pela imunidade, o que certamente ensejaria uma concorrência desleal.

18. A jurisprudência do STF, contudo, relativiza a norma, determinando a extensão da regra imunizante em alguns casos específicos, respeitadas rigorosas condições.

19. Primeiramente a empresa estatal, seja empresa pública, seja sociedade de economia mista, deve exercer atividade típica de Estado, além disso, a atuação deve ser feita sem a intenção de lucro, ao passo que não pode haver risco a livre concorrência.

20. Neste caso, não obstante o ente estatal atuar sob a forma de pessoa jurídica de direito privado, sob o manto de uma empresa estatal, trata-se de mera organização formal, pois efetivamente a atividade exercida é tipicamente estatal. Sendo assim, tais entidades, com características sobremodo peculiares,

revestem-se da indumentária de autarquias, com estas se assemelhando em demasia.

21. Assim, para que possam fazer jus aos benefícios da imunidade recíproca, as empresas públicas e sociedades de economia mista devem exercer atividade que justifique o gozo de tal exonera o tributária, de modo que os preceitos da referida imunidade, tais como o pacto federativo, da capacidade contributiva e da isonomia, determinem a extensão da regra.

22. Foi exatamente isso o que ocorreu nos casos analisados neste trabalho em rela o aos Correios,   INFRAERO,   Casa da Moeda e   CODESP.

## REFERÊNCIAS

ABREU, Flávio Henrique de Oliveira. **Imunidade tributária recíproca e INFRAERO - análise crítica da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal**. Conteudo Juridico, Brasilia- DF: 23 maio 2014. Disponivel em: <http://www.conteudojuridico.com.br/?artigos&ver=2.48211&seo=1> . Acesso em: 09 fev. 2016.

AMARO, Luciano. Livro eletrônico. **Direito tributário brasileiro**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

ARAÚJO, Vitor Carvalho Curvina Costa de. O pedágio e a sua natureza jurídica / Vitor Carvalho Curvina Costa de Araújo. – 2014.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5 ed. amp. e atual. São Paulo: Malheiros, 1996.

AVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva: 2012.

\_\_\_\_\_, Aires F. **Livro eletrônico**. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Imunidade tributária do livro eletrônico**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

BALEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

Barroso, Luís Roberto. **Neoconstitucionalismo e constitucionalização do direito: O triunfo tardio do direito constitucional no Brasil**. Disponível em: [http://www.luisrobertobarroso.com.br/wpcontent/themes/LRB/pdf/neoconstitucionalismo\\_e\\_constitucionalizacao\\_do\\_direito\\_pt.pdf](http://www.luisrobertobarroso.com.br/wpcontent/themes/LRB/pdf/neoconstitucionalismo_e_constitucionalizacao_do_direito_pt.pdf). Acesso em: 30 jan. 2016.

BECHO, Renato Lopes. **Lições de direito tributário: teoria geral e constitucional**. 2ª Ed, São Paulo, Editora Saraiva, 2014.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília-DF. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em 07 fev. 2016.

\_\_\_\_\_. **Código Tributário Nacional (Lei Nº 5.172, de 25 de outubro de 1966)**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm)>. Acesso em: 2 fev. 2016.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal, **Ação Cautelar nº 1583/RO**. Relator: Min. Eros Grau. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28%281583%2ENUME%2E+OU+1583%2EDMS%2E%29%28%40JULG+%3E%3D+20070306%29%28%40JULG+%3C%3D+20070312%29%29+NAO+S%2EPRES%2E&base=baseMonocraticas&url=http://tinyurl.com/kzw6aqu>>. Acesso em: 2 fev. 2016.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal, **A o Cível Originária n  879/PB**. Relator: Min. Marco Aurélio. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28879%2ENUME%2E+OU+879%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/lnoofcf>>. Acesso em: 2 fev. 2016.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal, **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n  378.144/PR**. Relator: Ministro Eros Grau. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28378144%2ENUME%2E+OU+378144%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/keo4gqu>. Acesso em: 2 fev. 2016.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal, **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n 399.307/MG**. Rel. Ministro Joaquim Barbosa. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28399307%2ENUME%2E+OU+399307%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/kmwpwrc>>. Acesso em: 2 fev. 2016.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal, **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n  285.716/SP**. Rel. Min. Joaquim Barbosa. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28285716%2ENUME%2E+OU+285716%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/kjrhjs8>>. Acesso em: 2 fev. 2016.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal, **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n  524.615/BA**. Relator: Min. Eros Grau. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp>>

[?s1=%28524615%2ENUME%2E+OU+524615%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/or6xvyl](http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28524615%2ENUME%2E+OU+524615%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/or6xvyl)>. Acesso em: 2 fev. 2016.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal, **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 363.412/BA**. Relator: Min. Celso de Mello. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28363412%2ENUME%2E+OU+363412%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/q2o5ua9>>. Acesso em: 2 fev. 2016.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal, **Recurso Extraordinário nº 205.252/PR**. Relator: Min. Celso de Mello. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28%28205252%2ENUME%2E+OU+205252%2EDMS%2E%29%29+NAO+S%2EPRES%2E&base=baseMonocraticas&url=http://tinyurl.com/lxwvcvf>>. Acesso em: 2 fev. 2016.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal, **Recurso Extraordinário nº 253.472/SP**. Rel. orig. Min. Marco Aurélio, red. p/ o acórdão Min. Joaquim Barbosa, Data de Publicação: 25.8.2010. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28253472%2ENUME%2E+OU+253472%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/pgbls8t>>. Acesso em: 2 fev. 2016.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal, **Recurso Extraordinário nº 407.099/RS**, Relator: Min. Carlos Mário Velloso. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28407099%2ENUME%2E+OU+407099%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/obp7uds>>. Acesso em: 2 fev. 2016.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal, **Recurso Extraordinário nº 610.517/RJ**. Relator: Min. Celso de Mello. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28610517%2ENUME%2E+OU+610517%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/lk2zs89>>. Acesso em: 2 fev. 2016.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal, **Recurso Extraordinário nº 627.051/PE**. Relator: Min. Dias Toffoli. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28627051%2ENUME%2E+OU+627051%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/pqtqq5h>>. Acesso em: 2 fev. 2016.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal, **Recurso Extraordinário nº 773.992/BA**. Relator: Min. Dias Toffoli. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28773992%2ENUME%2E+OU+773992%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/nb96g36>>. Acesso em: 2 fev. 2016.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal, **Recurso Extraordinário nº 325.822/SP**. Relator: Min. Ilmar Galvão. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28325822%2ENUME%2E+OU+325822%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/qczs5hw>>. Acesso em: 2 fev. 2016.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal, **Recurso Extraordinário nº 592.427 / RJ**. Relator Min. Cezar Peluso. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28%28592427%2ENUME%2E+OU+592427%2EDMS%2E%29%29+NAO+S%2EPRES%2E&base=baseMonocraticas&url=http://tinyurl.com/lwf5y8s>>. Acesso em: 4 fev. 2016.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal, **Recurso Extraordinário nº 601.392/PR**. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28601392%2ENUME%2E+OU+601392%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/kgg37wc>>. Acesso em: 4 fev. 2016.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal, **Súmula nº 730**. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=730.NUME.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas>>. Acesso em: 4 fev. 2016.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

\_\_\_\_\_, **A Imunidade tributária das empresas estatais delegatárias de serviços públicos: um estudo sobre a imunidade tributária da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos – ECT**. São Paulo: Malheiros, 2004.

\_\_\_\_\_, **Curso de direito constitucional tributário**. 28. ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2012.

CARVALHO, Cristiano. **Teoria da decisão tributária**. São Paulo, Editora Saraiva, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF**. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

\_\_\_\_\_, **Curso de direito tributário: constituição e código tributário nacional**. São Paulo: Saraiva, 2009.

DUTRA, Raphael Vasconcelos; ALMEIDA, Luisa Poncio. **Imunidade recíproca e a responsabilidade tributária por transferência aos entes federados em virtude de sucessão imobiliária**. *Revista da Procuradoria-Geral do Município de Belo*

*Horizonte – RPGMBH*, Belo Horizonte, ano 5, n. 9, jan./jun. 2012. Disponível em: <<http://bid.editoraforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdiCntd=81715>> . Acesso em: 4 fev. 2016.

FERNANDES, Rayneider Brunelli Oliveira Fernandes. **O iminente fim da imunidade tributária da INFRAERO (?)**. Revista da Faculdade de Direito da UERJ. v. 21. 2012. Disponível em: < <http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfduerj/article/view/1616>> Acesso em: 4 fev. 2016.

FERREIRA SOBRINHO, José Wilson. **Imunidade tributária**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1992.

HARADA, Kiyoshi. **Imunidade recíproca das empresas públicas e das sociedades de economia mista**. Revista Tributária e de Finanças Públicas. vol. 103, 2012.

HARET, Florence. **O supremo e a imunidade recíproca: Como o STF tem se posicionado na interpretação das regras constitucionais que disciplinam a imunidade recíproca?** Revista da Faculdade de Direito. v. 1. p. 71-88, 2014. Disponível em: <http://www.usjt.br/revistadireito/numero-1/10-florence-haret.pdf>. Acesso em: 4 fev. 2016.

OLIVEIRA, Natália Gomes de. **Imunidade tributária de livros eletrônicos e e-readers**. Monografia (Graduação em Direito) – Universidade Federal do Ceará – UFC, Julho, 2014. Disponível em: <<http://www.repositoriobib.ufc.br/000011/0000118e.pdf>>. Acesso em: 4 fev. 2016.

LEOPOLDO, Ana Caroline Kruger de Lima. **A interpretação das imunidades**. In: DIFINI, Luiz Felipe Silveira (org). *Imunidades Tributárias e Direitos Fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

LOBO, Ricardo. **Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia**. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

\_\_\_\_\_. Hugo de Brito; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Imunidade tributária do livro eletrônico**. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). Imunidade tributária do livro eletrônico. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARTINS, Ives Gandra da Silva Martins. **Imunidades tributárias**. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). Imunidade tributária do livro eletrônico. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. 20. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

MEIRELLES, Hely Lopes; ALEIXO, Délcio Balestero; BURLE FILHO, José Emmanuel. **Direito administrativo brasileiro**. 39. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

MIZIARA FILHO, José Marcos. **Imunidade tributária recíproca extensiva às empresas estatais**. Monografia apresentada ao Curso de Pós-Graduação Lato Sensu, Especialização em Direito Tributário, INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS (IBET). São Paulo, 2012. Disponível em <<http://www.ibet.com.br/WEB/monografias/2011.2/214.pdf>> : Acesso em: 1 fev. 2016.

MOREIRA, Cristina Lino. **Tributabilidade do serviço público**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1985.

NAVARRO COELHO, Sacha Calmon. **Curso de direito tributário brasileiro**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

\_\_\_\_\_. Sacha Calmon. **Curso de direito tributário brasileiro**, 13ª edição. Forense, 2014. VitalBook file. Disponível em:

<<http://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/978-85-309-5662-2/epubcfi/6/56>>. Acesso em: 30 jan. 2016.

NOGUEIRA, Johnson Barbosa. **A imunidade tributária do livro eletrônico**. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). Imunidade tributária do livro eletrônico. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

NOVAES, Diogo Macedo de. **A imunidade recíproca e o fenômeno da repercussão tributária**. Análise jurisprudencial e doutrinária. Monografia (Graduação em Direito) – Universidade de Brasília - UnB. Brasília, 2011. Disponível em: [http://bdm.unb.br/bitstream/10483/1890/1/2011\\_DiogoMacedo\\_eNovaes.pdf](http://bdm.unb.br/bitstream/10483/1890/1/2011_DiogoMacedo_eNovaes.pdf); Acesso em: 1 fev. 2016.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário: completo**. 5ª Ed, Porto Alegre, Livraria do Advogado, 2013.

PESTANA, Márcio. **O princípio da imunidade tributária**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001.

ROCHA, Eduardo do Nascimento. **Imunidades tributárias**. Monografia (Especialização em Direito Tributário) - Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET, São Paulo, 2012. Disponível em: <<http://ibet.provisorio.ws/WEB/monografias/2011.2/206.pdf>> Acesso em: 1 fev. 2016.

RODRIGUES, Denise Lucena. **A imunidade como limitação à competência impositiva**. São Paulo: Malheiros Editores, 1995.

RODRIGUES, Ricardo Schneider. **Do alcance da imunidade tributária recíproca**. Jus Navigandi, Teresina, ano 15, n. 2424, 19 fev. 2010. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/14378>>. Acesso em: 1 fev. 2016.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

TORRES, Ricardo Lobo. **Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia**. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

WURSTER, Tani Maria. **Imunidade recíproca em face das empresas públicas e sociedades de economia mista – critérios de incidência**. Revista de Doutrina da 4ª Região, Porto Alegre, n. 55, ago. 2013 Disponível em: <[http://revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao055/Tani\\_Wurster.html](http://revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao055/Tani_Wurster.html)>. Acesso em: 6 fev. 2016.

#### NOTAS:

[1] Luís Roberto Barroso. Neoconstitucionalismo e constitucionalização do direito: O triunfo tardio do direito constitucional no Brasil. Disponível em: [http://www.luisrobertobarroso.com.br/wp-content/themes/LRB/pdf/neoconstitucionalismo\\_e\\_constitucionalizacao\\_do\\_direito\\_pt.pdf](http://www.luisrobertobarroso.com.br/wp-content/themes/LRB/pdf/neoconstitucionalismo_e_constitucionalizacao_do_direito_pt.pdf). Acesso em: 30 de jan. 2016.

[2] ABREU, Flávio Henrique de Oliveira. Imunidade tributária recíproca e INFRAERO - análise crítica da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Conteudo Juridico, Brasilia- DF: 23 maio 2014. Disponível em: <http://www.conteudojuridico.com.br/?artigos&ver=2.48211&seo=1>>. Acesso em: 09 fev. 2016.

[3] STF - RE 285.716 - AgR/SP, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, Data de Publicação: 26.3.2010.



[www.conteudojuridico.com.br](http://www.conteudojuridico.com.br)

## COMENTÁRIOS AOS PRINCÍPIOS INSPIRADORES DO INVENTÁRIO NACIONAL DE DIVERSIDADE LINGUÍSTICA

**TAUÃ LIMA VERDAN RANGEL:** Doutorando vinculado ao Programa de Pós-Graduação em Sociologia e Direito da Universidade Federal Fluminense (UFF), linha de Pesquisa Conflitos Urbanos, Rurais e Socioambientais. Mestre em Ciências Jurídicas e Sociais pela Universidade Federal Fluminense (UFF). Especializando em Práticas Processuais - Processo Civil, Processo Penal e Processo do Trabalho pelo Centro Universitário São Camilo-ES. Bacharel em Direito pelo Centro Universitário São Camilo-ES. Produziu diversos artigos, voltados principalmente para o Direito Penal, Direito Constitucional, Direito Civil, Direito do Consumidor, Direito Administrativo e Direito Ambiental.

**Resumo:** A cultura apresenta como traços estruturantes elementos espirituais e materiais, intelectuais e afetivos, os quais caracterizam uma sociedade ou, ainda, um grupo social determinado, compreendendo, também, as artes e as letras, os modos de vida, as maneiras de viver juntos, os sistemas de valores, as tradições e as crenças. Neste passo, é possível evidenciar que, em sede de meio ambiente cultural, a linguagem se apresenta como um dos mais relevantes traços caracterizadores da cultural, não somente para a presente e as futuras gerações, viabilizando a compreensão da humanidade e toda a sua evolução histórica. Ao lado disso, a linguagem, enquanto manifestação cultural estritamente atrelada à liberdade e à essência da vida humana, pode ser considerada no plano jurídico como bem cultural que confere concreção aos direitos humanos e como axioma de sustentação do patrimônio cultural. Ora, não é possível olvidar, em razão da dinamicidade da vida contemporânea, tal como a difusão de informações e assimilação de valores diversificados, que o

patrimônio cultural imaterial é constantemente recriado pelas comunidades e grupos, em razão da influência do ambiente, das interações com a natureza e com a história. Neste aspecto, é possível evidenciar que a tutela jurídica dispensada a diversidade linguística, no cenário nacional, busca preservar elementos estruturantes da identidade pátria, tal como o patrimônio do meio ambiente cultural.

**Palavras-chaves:** Meio Ambiente Cultural. Inventário Nacional. Diversidade Linguística. Tutela Jurídica.

**Sumário:** 1 Ponderações Introdutórias: Breves notas à construção teórica do Direito Ambiental; 2 Meio Ambiente e Patrimônio Cultural: Aspectos Introdutórios; 3 A Tutela Jurídica das Línguas Brasileiras: A Diversidade Linguística enquanto Elemento Integrante do Meio Ambiente Cultural Imaterial; 4 A Tutela Jurídica das Línguas Indígenas; 5 A Tutela Jurídica das Línguas Africanas em razão da Influência da Cultura Afro-Brasileira; 6 A Tutela Jurídica da Língua Portuguesa; 7 Anotações ao Instituto do Inventário Nacional de Diversidade Linguística: Breve Painel da Tutela Jurídica ao Patrimônio Cultural das Línguas; 8 Comentários aos Princípios Inspiradores do Inventário Nacional de Diversidade Linguística.

---

## **1 Ponderações Introdutórias: Breves notas à construção teórica do Direito Ambiental**

Inicialmente, ao se dispensar um exame acerca do tema colocado em tela, patente se faz arrazoar que a Ciência Jurídica, enquanto um conjunto multifacetado de arcabouço doutrinário e técnico, assim como as robustas ramificações que a integram, reclama uma interpretação alicerçada nos plurais aspectos modificadores que passaram a influir em sua estruturação. Neste almiré, lançando à tona os aspectos característicos de mutabilidade que passaram a orientar o Direito, tornou-se imperioso salientar, com ênfase, que não mais subsiste uma visão arrimada

em preceitos estagnados e estanques, alheios às necessidades e às diversidades sociais que passaram a contornar os Ordenamentos Jurídicos. Ora infere-se que não mais prospera o arcabouço imutável que outrora sedimentava a aplicação das leis, sendo, em decorrência dos anseios da população, suplantados em uma nova sistemática.

Com espeque em tais premissas, cuida hastear, com bastante pertinência, como flâmula de interpretação o “*prisma de avaliação o brocardo jurídico 'Ubi societas, ibi jus', ou seja, 'Onde está a sociedade, está o Direito', tornando explícita e cristalina a relação de interdependência que esse binômio mantém*”<sup>[1]</sup>. Destarte, com clareza solar, denota-se que há uma interação consolidada na mútua dependência, já que o primeiro tem suas balizas fincadas no constante processo de evolução da sociedade, com o fito de que seus Diplomas Legislativos e institutos não fiquem inquinados de inaptidão e arcaísmo, em total descompasso com a realidade vigente. A segunda, por sua vez, apresenta estrutural dependência das regras consolidadas pelo Ordenamento Pátrio, cujo escopo primevo é assegurar que não haja uma vingança privada, afastando, por extensão, qualquer ranço que rememore priscas eras em que o homem valorizava a Lei de Talião (“Olho por olho, dente por dente”), bem como para evitar que se robusteça um cenário caótico no seio da coletividade.

Ademais, com a promulgação da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, imprescindível se fez adotá-la como maciço axioma de sustentação do Ordenamento Brasileiro, precipuamente quando se objetiva a amoldagem do texto legal, genérico e abstrato, aos complexos anseios e múltiplas necessidades que influenciam a realidade contemporânea. Ao lado disso, há que se citar o voto magistral voto proferido pelo Ministro Eros Grau, ao apreciar a Ação de Descumprimento de Preceito Fundamental Nº. 46/DF, “*o direito é um organismo vivo, peculiar*

*porém porque não envelhece, nem permanece jovem, pois é contemporâneo à realidade. O direito é um dinamismo. Essa, a sua força, o seu fascínio, a sua beleza”[2].* Como bem pontuado, o fascínio da Ciência Jurídica jaz, justamente, na constante e imprescindível mutabilidade que apresenta, decorrente do dinamismo que reverbera na sociedade e orienta a aplicação dos Diplomas Legais e os institutos jurídicos neles consagrados.

Ainda neste substrato de exposição, pode-se evidenciar que a concepção pós-positivista que passou a permear o Direito, ofertou, por via de consequência, uma rotunda independência dos estudiosos e profissionais da Ciência Jurídica. Aliás, há que se citar o entendimento de Verdán, *“esta doutrina é o ponto culminante de uma progressiva evolução acerca do valor atribuído aos princípios em face da legislação”[3].* Destarte, a partir de uma análise profunda dos mencionados sustentáculos, infere-se que o ponto central da corrente pós-positivista cinge-se à valoração da robusta tábua principiológica que Direito e, por conseguinte, o arcabouço normativo passando a figurar, nesta tela, como normas de cunho vinculante, flâmulas hasteadas a serem adotadas na aplicação e interpretação do conteúdo das leis, diante das situações concretas.

Nas últimas décadas, o aspecto de mutabilidade tornou-se ainda mais evidente, em especial, quando se analisa a construção de novos que derivam da Ciência Jurídica. Entre estes, cuida destacar a ramificação ambiental, considerando como um ponto de congruência da formação de novos ideários e cânones, motivados, sobretudo, pela premissa de um manancial de novos valores adotados. Nesta trilha de argumentação, de boa técnica se apresenta os ensinamentos de Fernando de Azevedo Alves Brito que, em seu artigo, aduz: *“Com a intensificação, entretanto, do interesse dos estudiosos do Direito pelo assunto, passou-se a desvendar as peculiaridades ambientais, que, por estarem muito mais ligadas às ciências biológicas, até então era*

*marginalizadas*”[4]. Assim, em decorrência da proeminência que os temas ambientais vêm, de maneira paulatina, alcançando, notadamente a partir das últimas discussões internacionais envolvendo a necessidade de um desenvolvimento econômico pautado em sustentabilidade, não é raro que prospere, mormente em razão de novos fatores, um verdadeiro remodelamento ou mesmo uma releitura dos conceitos que abalizam a ramificação ambiental do Direito, com o fito de permitir que ocorra a conservação e recuperação das áreas degradadas, primordialmente as culturais.

Ademais, há de ressaltar ainda que o direito ambiental passou a figurar, especialmente, depois das décadas de 1950 e 1960, como um elemento integrante da farta e sólida tábua de direitos fundamentais. Calha realçar, com cores quentes, que mais contemporâneos, os direitos que constituem a terceira dimensão recebem a alcunha de direitos de fraternidade ou, ainda, de solidariedade, contemplando, em sua estrutura, uma patente preocupação com o destino da humanidade[5]. Ora, daí se verifica a inclusão de meio ambiente como um direito fundamental, logo, está umbilicalmente atrelado com humanismo e, por extensão, a um ideal de sociedade mais justa e solidária. Nesse sentido, ainda, é plausível citar o artigo 3º., inciso I, da Carta de 1988 que abriga em sua redação tais pressupostos como os princípios fundamentais do Estado Democrático de Direitos: “**Art. 3º - Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária**”[6].

Ainda nesta esteira, é possível verificar que a construção dos direitos encampados sob a rubrica de terceira dimensão tende a identificar a existência de valores concernentes a uma determinada categoria de pessoas, consideradas enquanto unidade, não mais prosperando a típica fragmentação individual de seus componentes de maneira isolada, tal como ocorria em

momento pretérito. Com o escopo de ilustrar, de maneira pertinente as ponderações vertidas, insta trazer à colação o entendimento do Ministro Celso de Mello, ao apreciar a Ação Direta de Inconstitucionalidade N°. 1.856/RJ, em especial quando destaca:

Cabe assinalar, Senhor Presidente, que os direitos de terceira geração (ou de novíssima dimensão), que materializam poderes de titularidade coletiva atribuídos, genericamente, e de modo difuso, a todos os integrantes dos agrupamentos sociais, consagram o princípio da solidariedade e constituem, por isso mesmo, ao lado dos denominados direitos de quarta geração (como o direito ao desenvolvimento e o direito à paz), um momento importante no processo de expansão e reconhecimento dos direitos humanos, qualificados estes, enquanto valores fundamentais indisponíveis, como prerrogativas impregnadas de uma natureza essencialmente inexaurível[7].

*“Têm primeiro por destinatários o gênero humano mesmo, num momento expressivo de sua afirmação como valor supremo em termos de existencialidade concreta”[8].* Com efeito, os direitos de terceira dimensão, dentre os quais se inclui ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, positivado na Constituição Federal de 1988, emerge com um claro e tangível aspecto de familiaridade, como ápice da evolução e concretização dos direitos fundamentais.

## **2 Meio Ambiente e Patrimônio Cultural: Aspectos Introdutórios**

Em sede de comentários introdutórios, cuida salientar que o meio ambiente cultural é constituído por bens culturais, cuja acepção compreende aqueles que possuem valor histórico, artístico, paisagístico, arqueológico, espeleológico, fossilífero,

turístico, científico, refletindo as características de uma determinada sociedade. Ao lado disso, quadra anotar que a cultura identifica as sociedades humanas, sendo formada pela história e maciçamente influenciada pela natureza, como localização geográfica e clima. Com efeito, o meio ambiente cultural decorre de uma intensa interação entre homem e natureza, porquanto aquele constrói o seu meio, e toda sua atividade e percepção são conformadas pela sua cultura. *“A cultura brasileira é o resultado daquilo que era próprio das populações tradicionais indígenas e das transformações trazidas pelos diversos grupos colonizadores e escravos africanos”*[9]. Desta maneira, cuida reconhecer que a proteção do patrimônio cultural se revela como instrumento robusto da sobrevivência da própria sociedade.

Nesta toada, ao se analisar o meio ambiente cultural, enquanto complexo macrossistema, é perceptível que é algo incorpóreo, abstrato, fluído, constituído por bens culturais materiais e imateriais portadores de referência à memória, à ação e à identidade dos distintos grupos formadores da sociedade brasileira. Meirelles anota que *“o conceito de patrimônio histórico e artístico nacional abrange todos os bens moveis e imóveis, existentes no País, cuja conservação seja de interesse público, por sua vinculação a fatos memoráveis da História pátria ou por seu excepcional valor artístico, arqueológico, etnográfico, bibliográfico e ambiental”*[10]. Quadra anotar que os bens compreendidos pelo patrimônio cultural compreendem tanto realizações antrópicas como obras da Natureza; preciosidades do passado e obras contemporâneas.

Nesta esteira, é possível subclassificar o meio ambiente cultural em duas espécies distintas, quais sejam: uma concreta e outra abstrata. Neste passo, o meio-ambiente cultural concreto, também denominado material, se revela materializado quando está transfigurado em um objeto classificado como elemento integrante

do meio-ambiente humano. Assim, é possível citar os prédios, as construções, os monumentos arquitetônicos, as estações, os museus e os parques, que albergam em si a qualidade de ponto turístico, artístico, paisagístico, arquitetônico ou histórico. Os exemplos citados alhures, em razão de todos os predicados que ostentam, são denominados de meio-ambiente cultural concreto. Acerca do tema em comento, é possível citar o robusto entendimento jurisprudencial firmado pelo Ministro Ruy Rosado de Aguiar, ao apreciar o Recurso Especial N° 115.599/RS:

**Ementa:** Meio Ambiente. Patrimônio cultural. Destruição de dunas em sítios arqueológicos. Responsabilidade civil. Indenização. O autor da destruição de dunas que encobriam sítios arqueológicos deve indenizar pelos prejuízos causados ao meio ambiente, especificamente ao meio ambiente natural (dunas) e ao meio ambiente cultural (jazidas arqueológicas com cerâmica indígena da Fase Vieira). Recurso conhecido em parte e provido. (Superior Tribunal de Justiça – Quarta Turma/ REsp 115.599/RS/ Relator: Ministro Ruy Rosado de Aguiar/ Julgado em 27.06.2002/ Publicado no Diário da Justiça em 02.09.2002, p. 192).

Diz-se, de outro modo, o meio-ambiente cultural abstrato, chamado, ainda, de imaterial, quando este não se apresenta materializado no meio-ambiente humano, sendo, deste modo, considerado como a cultura de um povo ou mesmo de uma determinada comunidade. Da mesma maneira, são alcançados por tal acepção a língua e suas variações regionais, os costumes, os modos e como as pessoas relacionam-se, as produções acadêmicas, literárias e científicas, as manifestações decorrentes de cada identidade nacional e/ou regional. Neste sentido, é possível colacionar o entendimento firmado pelo Tribunal Regional Federal

da Segunda Região, quando, ao apreciar a Apelação Cível N° 2005251015239518, firmou entendimento que “*expressões tradicionais e termos de uso corrente, trivial e disseminado, reproduzidos em dicionários, integram o patrimônio cultural de um povo*”[11]. Esses aspectos constituem, sem distinção, abstratamente o meio-ambiente cultural. No mais, insta salientar que “*opatrimônio cultural imaterial transmite-se de geração a geração e é constantemente recriado pelas comunidades e grupos em função de seu ambiente*”[12], decorrendo, com destaque, da interação com a natureza e dos acontecimentos históricos que permeiam a população.

Ao lado do explicitado, pontuar faz-se mister que o Decreto N°. 3.551, de 04 de Agosto de 2000[13], que institui o registro de bens culturais de natureza imaterial que constituem patrimônio cultural brasileiro, cria o Programa Nacional do Patrimônio Imaterial e dá outras providências, consiste em instrumento efetivo para a preservação dos bens imateriais que integram o meio-ambiente cultural. Como bem aponta Brollo[14], em seu magistério, o aludido decreto não instituiu apenas o registro de bens culturais de natureza imaterial que integram o patrimônio cultural brasileiro, mas também estruturou uma política de inventariança, referenciamento e valorização desse patrimônio.

Ejeta-se, segundo o entendimento firmado por Fiorillo[15], que os bens que constituem o denominado patrimônio cultural consistem na materialização da história de um povo, de todo o caminho de sua formação e reafirmação de seus valores culturais, os quais têm o condão de substancializar a identidade e a cidadania dos indivíduos inseridos em uma determinada comunidade. No mais, necessário faz-se salientar que o meio-ambiente cultural, conquanto seja artificial, difere-se do meio-ambiente humano em razão do aspecto cultural que o caracteriza, sendo dotado de valor especial, notadamente em decorrência de produzir um sentimento de

identidade no grupo em que se encontra inserido, bem como é propiciada a constante evolução fomentada pela atenção à diversidade e à criatividade humana.

### **3 A Tutela Jurídica das Línguas Brasileiras: A Diversidade Linguística enquanto Elemento Integrante do Meio Ambiente Cultural Imaterial**

Tal como pontuado alhures, a cultura apresenta como traços estruturantes elementos espirituais e materiais, intelectuais e afetivos, os quais caracterizam uma sociedade ou, ainda, um grupo social determinado, compreendendo, também, as artes e as letras, os modos de vida, as maneiras de viver juntos, os sistemas de valores, as tradições e as crenças. Neste passo, é possível evidenciar que, em sede de meio ambiente cultural, a linguagem se apresenta como um dos mais relevantes traços caracterizadores da cultura, não somente para a presente e as futuras gerações, viabilizando a compreensão da humanidade e toda a sua evolução histórica. Com efeito, é possível trazer à colação, com o escopo de robustecer as ponderações estruturadas, o conteúdo do preâmbulo da Convenção sobre a proteção e a promoção da Diversidade das Expressões Culturais da Unesco:

Considerando que a cultura assume formas diversas através do tempo e do espaço, e que esta diversidade se manifesta na originalidade e na pluralidade das identidades, assim como nas expressões culturais dos povos e das sociedades que formam a humanidade,

Reconhecendo a importância dos conhecimentos tradicionais como fonte de riqueza material e imaterial, e, em particular, dos sistemas de conhecimento das populações indígenas, e sua contribuição positiva para o desenvolvimento sustentável, assim como a

necessidade de assegurar sua adequada proteção e promoção [...]

Reconhecendo que a diversidade das expressões culturais, incluindo as expressões culturais tradicionais, é um fator importante, que possibilita aos indivíduos e aos povos expressarem e compartilharem com outros as suas idéias e valores, Recordando que a diversidade lingüística constitui elemento fundamental da diversidade cultural, e reafirmando o papel fundamental que a educação desempenha na proteção e promoção das expressões culturais,

Tendo em conta a importância da vitalidade das culturas para todos, incluindo as pessoas que pertencem a minorias e povos indígenas, tal como se manifesta em sua liberdade de criar, difundir e distribuir as suas expressões culturais tradicionais, bem como de ter acesso a elas, de modo a favorecer o seu próprio desenvolvimento<sup>[16]</sup>.

Ao lado disso, a linguagem, enquanto manifestação cultural estritamente atrelada à liberdade e à essência da vida humana, pode ser considerada no plano jurídico como bem cultural que confere concreção aos direitos humanos e como axioma de sustentação do patrimônio cultural. Ora, não é possível olvidar, em razão da dinamicidade da vida contemporânea, tal como a difusão de informações e assimilação de valores diversificados, que o patrimônio cultural imaterial é constantemente recriado pelas comunidades e grupos, em razão da influência do ambiente, das interações com a natureza e com a história. À sombra do pontuado, a utilização da língua consiste no exercício dos direitos culturais linguísticos, contrapartida dos direitos oriundos da liberdade de

expressão e comunicação, tal como a substancialização do bem cultural intangível, notadamente por meio das formas de expressão[17].

Desta feita, em decorrência do assinalado, a língua se apresenta como elemento estruturante da diversidade cultural, não sendo possível, em razão disso, falar em direitos culturais linguísticos e em direito fundamental ao patrimônio cultural linguístico sem sublinhar o acolhimento, pelo arcabouço normativo, do respeito à língua materna e do reconhecimento dos direitos das comunidades de se expressar de acordo com os valores que conferem os contornos de sua identidade cultural. *“No entanto, como a trajetória da política linguística em nosso país foi de utilização do aparato jurídico-administrativo para o direcionamento ao monolinguismo, as atuações do Estado e da sociedade para proteção da diversidade”*[18], sendo exigido, após a promulgação da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988[19], uma alteração na perspectiva. Ora, o Texto Constitucional conferiu o assinalou que o tratamento da cultura e dos bens culturais deflui dos elementos que sustentam o Estado brasileiro como Estado Democrático de Direito. Em razão disso, é possível afirmar a discussão alicerçada na diversidade cultural, e, por extensão, nos direitos e bens culturais destas decorrentes, tem seu alicerce nos dispositivos constitucionais, já que o sistema jurídico consagra um Estado de direito cultural e indica a construção de um Estado Democrático Cultural.

Quadra pontuar que o traço cultural democrático é estabelecido constitucionalmente, notadamente: (i) pelos artigos que versam acerca da cultura, sobre a necessidade de respeito à diversidade cultural brasileira e sobre a importância da tutela dos bens culturais que são bastiões dos grupos formadores da sociedade; e, (ii) pela estruturação do Estado para a tutela dos valores culturais com a colaboração da comunidade. Desta sorte,

conquanto o Texto Constitucional não apresenta uma definição estanque do que é patrimônio cultural brasileiro, dispõe que o seu tratamento deve se orientar pelo respeito à diversidade e à liberdade e na busca da igualdade material entre e para os grupos constituintes da sociedade brasileira, maiormente os grupos desfavorecidos histórica, social e economicamente.

Desse modo, as comunidades brasileiras falantes de línguas indígenas (Nheengatu e Guarani), afro-brasileiras (falante de Gira de Tabatinga-MG) e de imigração (Talian, Hunsrueckish e Pomerano) encontram no texto constitucional a fundamentação legal para edição de normas e a implementação de medidas, instrumentos e ações que permitam que não somente se expressem em seus próprios idiomas nas relações de repercussão pública, mas que tenham a língua reconhecida como bem cultural brasileiro<sup>[20]</sup>.

Neste passo, a valorização da diversidade linguística no Brasil não tem o condão de modificar a predominância da língua portuguesa nem sustenta a oficialidade de pluralismo linguístico no arcabouço normativo pátrio. A fala e a comunicação devem ser essencialmente em português, quando praticados pelos órgãos públicos, nos espaços públicos e nas relações privadas dotadas de repercussão social ou público, exceto que uma lei contemple a exceção no seu uso ou assegure a possibilidade de expressão em outra língua ou falar, com arrimo na diversidade cultural. A língua portuguesa, dessa maneira, além de ser o idioma nacional, em razão dos influxos do Texto Constitucional, também assume papel de proeminência, enquanto idioma oficial, consoante dicção do artigo 13 da Carta de Outubro de 1988.

#### **4 A Tutela Jurídica das Línguas Indígenas**

Como país dotado de um multiculturalismo ímpar, o Brasil, por meio da Constituição Federal, confere proteção ao pleno exercício dos direitos culturais, garantindo, em consonância com a forma estabelecida no §1º do artigo 215[21], a tutela jurídica de toda e qualquer manifestação vinculada ao processo civilizatório nacional. Neste viés, essa concepção constitucional de dimensão multicultural na estruturação e tutela do patrimônio cultural brasileiro é sagrada pela manutenção do liame existente entre sociedade-Estado na materialização de tarefas de promovam tanto o exercício dos mencionados direitos, tal como a proteção e fruição dos bens culturais materiais e imateriais que lhe conferem suporte. *“Dessarte, ao proteger as manifestações das culturas indígenas, o direito constitucional assegura aos cerca de 220 povos indígenas em território brasileiro a mais ampla tutela de 180 línguas faladas distribuídas por pouco mais de 40 conjuntos, denominados famílias linguísticas”*[22].

A cultura indígena apresenta proeminência singular na constituição do meio ambiente cultural, conferindo uma identidade complexa e diversificada na formação do povo brasileiro, tanto é assim que diversos são os exemplos de registros imateriais que buscam salvaguardar o patrimônio imaterial. Neste aspecto, é possível conceder destaque a Arte Kusiwa, que compreende uma linguagem gráfica dos índios Wajãpi do Amapá. Não se pode suprimir que a linguagem kusiwa configura uma espécie de expressão complementar aos saberes oralmente transmitido a cada nova geração e compartilhados por todos os membros dos grupos. É um conhecimento que se encontra, principalmente, nos relatos orais que esse grupo indígena, hoje com quinhentos e oitenta indivíduos, continua a transmitir aos seus filhos e que explica como surgiram as cores, os padrões dos desenhos e as diferenças entre as pessoas. A arte gráfica e a arte verbal dos Wajãpi lhes permite agir sobre múltiplas dimensões do mundo: sobre o visível e sobre o invisível, sobre o concreto e sobre o mundo ideal. Não se trata de

um saber abstrato, mas sim de uma prática permanentemente interativa, viva e dinâmica:

A Arte Kusiwa - pintura corporal e arte gráfica Wajãpi - foi o primeiro bem registrado no Livro de Registro das Formas de Expressão. Trata-se de um sistema de representação, de uma linguagem gráfica dos índios Wajãpi do Amapá, que sintetiza seu modo particular de conhecer, conceber e agir sobre o universo. O sistema gráfico kusiwa opera como um catalisador da expressão, de conhecimentos e de práticas que envolvem desde relações sociais, crenças religiosas e tecnologias até valores estéticos e morais. O excepcional valor dessa forma de expressão está na capacidade de condensar, transmitir e renovar, através da criatividade dos desenhistas e dos narradores, todos os elementos particulares e únicos de um modo de pensar e de se posicionar no mundo próprio dos Wãjapi do Amapá. [...] A arte Kusiwa se expressa em desenhos e pinturas de corpos e objetos, a partir de um repertório definido de padrões gráficos e de suas variantes, que representam, de forma sintética e abstrata, partes do corpo ou da ornamentação de animais, como sucuris, jibóias, onças, jabotis, peixes, borboletas, e objetos, como limas de ferro e bordunas. Com denominações próprias, os padrões gráficos podem ser combinados de muitas maneiras diferentes, que não se repetem, mas são sempre reconhecidos pelos Wajãpi como Kusiwa. Trata-se de um acervo cultural que se transforma de forma dinâmica, através da inclusão de novos elementos, do desuso de

alguns ou da modificação, através de suas variantes, de outros[23].

Via de consequência, são reconhecidos aos índios suas línguas, como, com clareza solar, diciona a redação do artigo 231 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988[24], sendo certo que a existência de idioma oficial apontado não tem o condão de obstar a utilização de sistema de representação empregados como meio de comunicação dos índios e de suas comunidades em face das relações e direitos assegurados a brasileiros e estrangeiros residentes no País. Neste aspecto, é possível traçar um liame com a demarcação de áreas indígenas para alcançar a concreção dos direitos culturais, inclusive costume e tradições, conforme se infere do aresto coligido:

**Ementa:** Direito Administrativo. Ação de indenização. Alegada desapropriação indireta. Área de fronteira. Título dominial. Terras indígenas. Indisponíveis e inalienáveis. [...] 5. Ao definir quais são as terras tradicionalmente ocupadas pelos índios, o § 1º do art. 231 do texto constitucional não se refere apenas às áreas ocupadas pelos indígenas no dia 5 de outubro de 1988 (promulgação da CF), mas também a todas aquelas que sejam imprescindíveis à preservação dos recursos ambientais necessários ao seu bem-estar e as necessárias a sua reprodução física e cultural. 6. Não só pelo que dispõe o § 6º do art. 231 da Constituição, mas inclusive por desacordo com as regras vigentes nas ordens constitucionais anteriores, não se reputam válidas a alienação e a titulação de lotes de terra sobrepostos às áreas que, a partir de estudos específicos, fundados em dados concretos, possam ser individualizadas

como de ocupação indígena. [...] (Tribunal Regional Federal da Quarta Região – Quarta Turma/ Apelação Cível e Reexame Necessário Nº. 2002.72.02.003282-4/ Relatora p/ Acórdão: Desembargadora Marga Inge Barth Tessler/ Publicado no DJ em 22.06.2009).

## **5 A Tutela Jurídica das Línguas Africanas em razão da Influência da Cultura Afro-Brasileira**

Além do contato com a população indígena, outro liame que influenciou, de maneira determinante, a língua portuguesa no Brasil foram as línguas dos negros africanos, trazido no processo de traficância, durante o período colonial e imperial. *“Tendo sido iniciado no século XVI com a introdução do cultivo de cana-de-açúcar na capitania de São Vicente (Estado de São Paulo), no Recôncavo Baiano e em Pernambuco, o comércio de escravos negros foi intensificado no século XVII”*<sup>[25]</sup>, proliferando-se por todas as regiões ocupadas pelos portugueses. Com o decurso do tempo, os escravos chegaram a desenvolver um português crioulo, a exemplo do que ocorreu nas colônias africanas, tendo sido descoberta em 1978 no Cafundó, bairro rural localizado o Município de Salto de Pirapora-SP, a existência de um léxico de origem banto, quimbundo sobretudo, cuja relevância reclama destaque em face da tutela constitucional das culturas afro-brasileiras. Dentro da estrutura indicada no artigo 215, §1º, do Texto Constitucional<sup>[26]</sup>, as línguas dos negros africanos têm sua proteção e defesa judicial assegurada, tal como as demais expressões linguísticas mencionadas alhures.

Segundo a tradição oral dessa comunidade, tudo começou quando os escravos Antonia, Ifigênia e seus pais, Joaquim Manoel de Oliveira e Ricarda, receberam, antes da abolição, a liberdade e 80 alqueires de terra, dos quais

apenas 7,8 alqueires permanecem com seus descendentes, em consequência de doações e da ocupação das áreas adjacentes pelos fazendeiros. A população do Cafundó, que flutua entre 60 a 80 pessoas, descende dos Almeida Caetano e dos Pires Cardoso, originários das escravas Antonia e Ifigênia. Plantam milho, feijão e mandioca e criam galinhas e porcos para atender parte das necessidades de subsistência. Fora da terra, trabalham como diaristas, boias-frias e empregadas domésticas. A comunidade, além do português, se utiliza do dialeto africano chamado "cupópia" ou "falange", muito estudado e documentado por antropólogos e linguistas[27].

## 6 A Tutela Jurídica da Língua Portuguesa

Conquanto a portuguesa seja o idioma majoritário, além do idioma oficial da República Federativa do Brasil, fato contundente é que sempre se relacionou as diversas línguas que eram faladas no território nacional antes da chegada dos portugueses e com as que vieram após a colonização. *“Após mais de dois séculos de condição minoritária do uso do português no Brasil em relação à língua dos nativos, só passou ela a ser predominante a partir da segunda metade do século XVIII, vindo a se tornar oficial em 17 de agosto de 1758”*[28], sendo instituído um decreto do Marquês de Pombal, que, concomitantemente, proibiu o uso da língua geral, ainda que os falantes brasileiros já estivessem, no século XVIII, tivesse incorporado diversas palavras de origem indígena e africana em seu vocabulário.

Contemporaneamente, verifica-se uma maciça movimentação no sentido de obstar a descaracterização da língua portuguesa brasileira, uma língua constituída pelas culturas

indígenas e afro-brasileiras, tal como das de outros grupamentos cuja manifestação se tornou relevante no Estado Brasileiro. O fato em comento encontra arrimo na invasão indiscriminada e desnecessária de estrangeirismo totalmente afastados das culturas participantes do processo civilizatório nacional. Entendeu o Texto Constitucional, em consequência, ser pertinente conferir tutela à língua portuguesa brasileira, alçando ao patamar de natureza imaterial integrante do patrimônio cultural nacional, recebendo a contribuição não apenas das línguas indígenas e africanas, mas também de outros idiomas, como, por exemplo, o francês, o italiano, o espanhol e o inglês, que contribuíram para a estruturação do idioma pátrio, culminando no conteúdo do artigo 13 da Carta de Outubro de 1988[29].

## **7 Anotações ao Instituto do Inventário Nacional de Diversidade Linguística: Breve Painel da Tutela Jurídica ao Patrimônio Cultural das Línguas**

Sensível às ponderações apresentadas até o momento, cuida reconhecer, como manifestação robusta e indispensável da tutela das línguas no território nacional, o Inventário Nacional de Diversidade Linguística como instrumento de identificação, documentação, reconhecimento e valorização das línguas portadoras de referência à identidade, à ação, à memória dos múltiplos e distintos grupos formadores da sociedade brasileira. Assim, em um primeiro momento, cuida reconhecer que “o *Inventário Nacional da Diversidade Linguística e o Livro de Registro das Línguas são a síntese de um percurso histórico de reconhecimento de direitos humanos que se inicia muito antes, como demonstra a exposição da evolução da legislação nacional e internacional*”[30]. Neste cenário, impende reconhecer que a Constituição Federal de 1988[31] arvorou marco nesta evolução jurídica, já que reconheceu aos povos indígenas, pela primeira vez na história, os direitos linguísticos e culturais, o que iria fomentar o

desenvolvimento de uma modalidade de ensino calcada na interculturalidade, consistente no uso das línguas maternas e participação comunitária.

*“Esse ensino diferenciado hoje atende a mais de 174 mil estudantes indígenas em escolas bilíngues e/ou multilíngues, ancorado na Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional (LDB) e no Plano Nacional de Educação, regulamentado pela Resolução 03 do Conselho Nacional de Educação”*[32]. Contudo, o mesmo diploma que consagrou os direitos linguísticos dos povos indígenas foi lacunoso em relação à outras comunidades linguísticas brasileiras, a exemplo dos surdos e os descendentes de imigrantes, os quais só alcançaram a percepção de seus direitos posteriormente, por meio da organização carecida. Ora, cuida reconhecer, em atenção à Declaração Universal dos Direitos Linguísticos, que todas as línguas são expressão de uma identidade coletiva e de uma maneira distinta de perceber e de descrever a realidade, possuindo, portanto, o poder de usufruir das condições necessárias para o seu desenvolvimento em todas as funções. De igual maneira, quadra explicitar que cada língua é uma realidade constituída coletivamente e é no seio de uma comunidade que se torna disponível para o uso individual, manifestando a instrumentalização da coesão, identificação, comunicação e expressão criativa.

Tecidos estes comentários, insta mencionar que o objetivo do instituto em comento é mapear, caracterizar, diagnosticar e assegurar visibilidade às diferentes situações relacionadas à pluralidade linguística brasileira, permitindo, por consequência, que as línguas sejam objeto de políticas patrimoniais que colaborem para sua continuidade e valorização. Aliás, tal fito encontra-se expressamente entalhado na redação do artigo 1º do Decreto Nº 7.387, de 09 de Dezembro de 2010[33], que institui o Inventário da Diversidade Linguística e dá outras providências. Cuida salientar

que o escopo do instituto em exame está assentado em permitir ao Estado e à sociedade em geral o conhecimento e a divulgação da diversidade linguística do país e o seu reconhecimento como patrimônio cultural. Aludido reconhecimento e a nomeação das línguas inventariadas, na condição de referências culturais brasileiras, integrarão atos de efeitos positivos para a formulação e implantação de políticas públicas, para a valorização da diversidade linguística, para o aprendizado dessas línguas pelas novas gerações e para o desenvolvimento do seu uso em novos contextos.

Por inventário entende-se o formulário que recebe os resultados da pesquisa de uma língua, orientando a visão dos grupos de trabalho para determinados pontos, julgados necessários para se avaliar o estado da língua inventariada: número de falantes, território, grau de reprodução intergeracional, entre outros, e de criar planos de salvaguarda coerentes com os resultados que se pretende alcançar. Os inventários das várias línguas integrarão o banco de dados denominado Inventário Nacional da Diversidade Linguística do Brasil<sup>[34]</sup>.

Trata-se, com efeito, de instância de reconhecimento patrimonial e possibilitará desdobramentos de salvaguarda e promoção. Ao lado disso, cuida reconhecer que as línguas são constitutivas da história e da cultura do Brasil, devendo, pois, serem entendidas como referências culturais da nação, tal como ocorre com outros bens de natureza material e imaterial. Ora, é imprescindível salientar que a salvaguarda jurídica das expressões linguísticas dos distintos e multifacetados grupos étnicos que contribuíram para a formação do povo brasileiro encontra, sobretudo na contemporânea sistemática constitucional, tutela jurídica, eis que materializa patrimônio cultural imaterial de inestimável valor. Repisa-se, assim, que o Inventário da Diversidade

Linguística configura como instrumento proeminente na tutela jurídica do patrimônio cultural imaterial, objetivando dispensar tratamento protetivo a bem jurídico dotado de relevância e significação singular para a constituição do povo brasileiro.

## **8 Comentários aos Princípios Inspiradores do Inventário Nacional de Diversidade Linguística**

A inclusão de línguas no INDL considera três princípios fundamentais. A autodeclaração, ou seja, a possibilidade de uma comunidade se reconhecer como falante de uma determinada língua e indicar essa língua para a inclusão no INDL, como elemento articulador da sua cultura e identidade é o primeiro deles. Como consequência direta deste primeiro princípio, é necessário considerar sempre a associação entre língua, grupo social e cultura. Não se pode entender uma língua senão na sua relação com uma determinada comunidade linguística, pois sempre que uma prática social é considerada referência cultural, ela o é para alguma coletividade. Outro princípio é a possibilidade de contínua anexação de informações sobre uma mesma língua, que, além de facilitar a atualização e complementação dos conhecimentos já existentes, permite que novas comunidades possam ser incluídas como falantes de uma língua já reconhecida, mediante a realização de pesquisas complementares e apresentação de anuência desses novos grupos. Isso torna os processos de reconhecimento mais flexíveis e ampliam o alcance da política, além de permitir acolher as dinâmicas de mudança e ressignificação que são características em processos dessa natureza.

No processo de inclusão de uma língua no INDL, a documentação apresentada precisa demonstrar que (i) a língua é referência para a memória, a história e a identidade dos diferentes grupos sociais que vivem no Brasil, como explicita o artigo 2º do Decreto 7.387/2010; (ii) a língua existe como parte da vida social de uma comunidade, seja através de usos cotidianos da língua ou em

situa es culturais especiais, ou mesmo preservada pelo conhecimento de seus últimos falantes fluentes; (iii) a comunidade para a qual a língua   referência está em território brasileiro há pelo menos três gera es. Isso, além de permitir identificar os processos de transmissão e a continuidade histórica da língua, possibilita a compreensão das mudanças e transforma es ocorridas, inclusive em rela o aos sentidos dados pelas próprias comunidades   língua e o modo como esta   representada nos diferentes contextos de uso. Na análise e delibera o sobre a inclusão de línguas no INDL esses três elementos são considerados, levando-se em conta as demais informa es fornecidas pela pesquisa e pela documenta o audiovisual.

#### **Referência:**

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 21 ed. atual. São Paulo: Editora Malheiros Ltda., 2007.

BRASIL. **Constitui o (1988). Constitui o (da) República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 11 out. 2015.

\_\_\_\_\_. **Decreto N  3.551, de 04 de Agosto de 2000**. Institui o Registro de Bens Culturais de Natureza Imaterial que constituem patrimônio cultural brasileiro, cria o Programa Nacional do Patrimônio Imaterial e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 11 out. 2015.

\_\_\_\_\_. **Decreto N  7.387, de 09 de Dezembro de 2010**. Institui o Inventário da Diversidade Linguística e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 11 out. 2015.

\_\_\_\_\_. **Decreto-Lei Nº 25, de 30 de novembro de 1937.** Organiza a proteção do patrimônio histórico e artístico nacional. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 11 out. 2015.

\_\_\_\_\_. **Lei Nº. 6.938, de 31 de Agosto de 1981.** Dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente, seus fins e mecanismos de formulação e aplicação, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 11 out. 2015.

\_\_\_\_\_. **Ministério da Cultura.** Disponível em: <<http://portal.iphan.gov.br>>. Acesso em 11 out. 2015.

\_\_\_\_\_. **Ministério da Cultura.** Grupo de Trabalho da Diversidade Linguística no Brasil. Disponível em: <[www.cultura.gov.br](http://www.cultura.gov.br)>. Acesso em 11 out. 2015

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal.** Disponível em: <[www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br)>. Acesso em 11 out. 2015.

BRASIL. **Tribunal Regional Federal da Segunda Região.** Disponível em: <[www.trf2.jus.br](http://www.trf2.jus.br)>. Acesso em 11 out. 2015.

BRITO, Fernando de Azevedo Alves. A hodierna classificação do meio-ambiente, o seu remodelamento e a problemática sobre a existência ou a inexistência das classes do meio-ambiente do trabalho e do meio-ambiente misto. **Boletim Jurídico**, Uberaba, a. 5, n. 968. Disponível em: <<http://www.boletimjuridico.com.br>>. Acesso em 11 out. 2015.

FIORILLO, Celso Antônio Pacheco. **Curso de Direito Ambiental Brasileiro.** 13 ed., rev., atual e ampl. São Paulo: Editora Saraiva, 2012.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**, 38 ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2012.

MOTTA, Sylvio; DOUGLAS, Willian. **Direito Constitucional – Teoria, Jurisprudência e 1.000 Questões** 15 ed., rev., ampl. e atual. Rio de Janeiro: Editora Impetus, 2004.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. **Convenção sobre a proteção e a promoção da Diversidade das Expressões Culturais**. Disponível em: <<http://unesdoc.unesco.org>>. Acesso em 11 out. 2015.

\_\_\_\_\_. **Convenção para a Salvaguarda do Patrimônio Cultural Imaterial**. Disponível em: <<http://unesdoc.unesco.org>>. Acesso em 11 out. 2015.

SÃO PAULO (ESTADO). **Secretaria Estadual de Cultura**. Disponível em: <<http://www.cultura.sp.gov.br>>. Acesso em 11 out. 2015.

SILVA, José Afonso da. **Direito Ambiental Constitucional**. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

SOARES, Inês Virgínia Prado. Cidadania Cultural e Direito à Diversidade Linguística: A Concepção Constitucional das Línguas e Falares do Brasil como Bem Cultural. **Revista Internacional Direito e Cidadania**. Disponível em: < <http://www.reid.org.br>>. Acesso em 11 out. 2015.

THOMÉ, Romeu. **Manual de Direito Ambiental: Conforme o Novo Código Florestal e a Lei Complementar 140/2011**. 2 ed. Salvador: Editora JusPodivm, 2012.

VERDAN, Tauã Lima. Princípio da Legalidade: Corolário do Direito Penal. **Jurid Publicações Eletrônicas**, Bauru, 22 jun. 2009. Disponível em: <<http://jornal.jurid.com.br>>. Acesso em 11 out. 2015.

## NOTAS:

[1] VERDAN, Tauã Lima. Princípio da Legalidade: Corolário do Direito Penal. **Jurid Publicações Eletrônicas**, Bauru, 22 jun. 2009. Disponível em: <<http://jornal.jurid.com.br>>. Acesso em 11 out. 2015.

[2] BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Acórdão em Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental Nº. 46/DF. Empresa Pública de Correios e Telégrafos. Privilégio de Entrega de Correspondências. Serviço Postal. Controvérsia referente à Lei Federal 6.538, de 22 de Junho de 1978. Ato Normativo que regula direitos e obrigações concernentes ao Serviço Postal. Previsão de Sanções nas Hipóteses de Violação do Privilégio Postal. Compatibilidade com o Sistema Constitucional Vigente. Alegação de afronta ao disposto nos artigos 1º, inciso IV; 5º, inciso XIII, 170, caput, inciso IV e parágrafo único, e 173 da Constituição do Brasil. Violação dos Princípios da Livre Concorrência e Livre Iniciativa. Não Caracterização. Arguição Julgada Improcedente. Interpretação conforme à Constituição conferida ao artigo 42 da Lei N. 6.538, que estabelece sanção, se configurada a violação do privilégio postal da União. Aplicação às atividades postais descritas no artigo 9º, da lei. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Relator: Ministro Marcos Aurélio. Julgado em 05 ago. 2009. Disponível em: <[www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br)>. Acesso em 11 out. 2015.

[3] VERDAN, 2009, s.p.

[4] BRITO, Fernando de Azevedo Alves. A hodierna classificação do meio-ambiente, o seu remodelamento e a problemática sobre a existência ou a inexistência das classes do meio-ambiente do trabalho e do meio-ambiente misto. **Boletim Jurídico**, Uberaba, ano 5, n. 968. Disponível em: <<http://www.boletimjuridico.com.br>>. Acesso em 11 out. 2015.

[5] MOTTA, Sylvio; DOUGLAS, Willian. **Direito Constitucional – Teoria, Jurisprudência e 1.000 Questões** 15 ed., rev., ampl. e atual. Rio de Janeiro: Editora Impetus, 2004, p. 69.

[6] BRASIL. **Constituição (1988). Constituição (da) República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1988.

Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 11 out. 2015.

[7] BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Acórdão proferido em Ação Direta de Inconstitucionalidade N° 1.856/RJ. Ação Direta De Inconstitucionalidade - Briga de galos (Lei Fluminense N° 2.895/98) - Legislação Estadual que, pertinente a exposições e a competições entre aves das raças combatentes, favorece essa prática criminosa - Diploma Legislativo que estimula o cometimento de atos de crueldade contra galos de briga - Crime Ambiental (Lei N° 9.605/98, ART. 32) - Meio Ambiente - Direito à preservação de sua integridade (CF, Art. 225) - Prerrogativa qualificada por seu caráter de metaindividualidade - Direito de terceira geração (ou de novíssima dimensão) que consagra o postulado da solidariedade - Proteção constitucional da fauna (CF, Art. 225, § 1º, VII) - Descaracterização da briga de galo como manifestação cultural - Reconhecimento da inconstitucionalidade da Lei Estadual impugnada - Ação Direta procedente. Legislação Estadual que autoriza a realização de exposições e competições entre aves das raças combatentes - Norma que institucionaliza a prática de crueldade contra a fauna – Inconstitucionalidade. . Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Relator: Ministro Celso de Mello. Julgado em 26 mai. 2011. Disponível em: <[www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br)>. Acesso em 11 out. 2015.

[8] BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 21 ed. atual. São Paulo: Editora Malheiros Ltda., 2007, p. 569.

[9] BROLLO, Sílvia Regina Salau. **Tutela Jurídica do meio ambiente cultural: Proteção contra aexportação ilícita dos bens culturais**. 106f. Dissertação (Mestrado em Direito) – PontifíciaUniversidade Católica do Paraná, Curitiba, 2006. Disponível em: <[http://www.biblioteca.pucpr.br/tede/tde\\_arquivos/1/TDE-2006-10-05T061948Z-421/Publico/SilviaDto.pdf](http://www.biblioteca.pucpr.br/tede/tde_arquivos/1/TDE-2006-10-05T061948Z-421/Publico/SilviaDto.pdf)>. Acesso em 11 out. 2015, p. 15-16.

[10] MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**, 38 ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2012, p. 634.

[11] BRASIL. **Tribunal Regional Federal da Segunda Região**. Acórdão proferido em Apelação Cível N° 2005251015239518. Direito da propriedade industrial. Marca fraca e marca de alto renome. Anulação de marca. Uso compartilhado de signo mercadológico (ÔMEGA). I – Expressões tradicionais e termos de uso corrente, trivial e disseminado, reproduzidos em dicionários, integram o patrimônio cultural de um povo. Palavras dotadas dessas características podem inspirar o registro de marcas, pelas peculiaridades de suas expressões eufônicas ou pela sua inegável repercussão associativa no imaginário do consumidor. II – É fraca a marca que reproduz a última letra do alfabeto grego (Omega), utilizado pelo povo helênico desde o século VIII a.C., e inserida pelos povos eslavos no alfabeto cirílico, utilizado no Império Bizantino desde o século X d.C. O propósito de sua adoção é, inegavelmente, o de fazer uso da familiaridade do consumidor com o vocábulo de uso corrente desde a Antiguidade. III – Se uma marca fraca alcançou alto renome, a ela só se pode assegurar proteção limitada, despida do *jus excludendi* de terceiros, que também fazem uso do mesmo signo merceológico de boa-fé e em atividade distinta. Nessas circunstâncias, não há a possibilidade de o consumidor incidir erro ou, ainda, de se configurar concorrência desleal. IV – Apelação parcialmente provida tão-somente para ajustar o pólo passivo da relação processual, fazendo constar o Instituto Nacional de Propriedade Industrial – INPI como réu, mantida a improcedência do pedido de invalidação do registro da marca mista OMEGA (n° 818.522.216), classe 20 (móveis e acessórios de cozinha), formulado por Ômega S.A. Órgão Julgador: Segunda Turma Especializada. Relator: Desembargador Federal André Fontes. Julgado em 25.08.2007. Disponível em: <[www.trf2.jus.br](http://www.trf2.jus.br)>. Acesso em 11 out. 2015.

[12] BROLLO, 2006, p. 33.

[13] BRASIL. **Decreto N° 3.551, de 04 de Agosto de 2000**. Institui o Registro de Bens Culturais de Natureza Imaterial que constituem patrimônio cultural brasileiro, cria o Programa Nacional do Patrimônio Imaterial e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 11 out. 2015.

[14] BROLLO, 2006, p. 33.

[15] FIORILLO, Celso Antônio Pacheco. **Curso de Direito Ambiental Brasileiro**. 13 ed., rev., atual e ampl. São Paulo: Editora Saraiva, 2012, p. 80.

[16] ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. **Convenção sobre a proteção e a promoção da Diversidade das Expressões Culturais**. Disponível em: <<http://unesdoc.unesco.org>>. Acesso em 11 out. 2015

[17] Neste sentido: ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. **Convenção para a Salvaguarda do Patrimônio Cultural Imaterial**. Disponível em: <<http://unesdoc.unesco.org>>. Acesso em 11 out. 2015: *“Artigo 2: Definições: Para os fins da presente Convenção: 1. Entende-se por “patrimônio cultural imaterial” as práticas, representações, expressões, conhecimentos e técnicas - junto com os instrumentos, objetos, artefatos e lugares culturais que lhes são associados - que as comunidades, os grupos e, em alguns casos, os indivíduos reconhecem como parte integrante de seu patrimônio cultural. Este patrimônio cultural imaterial, que se transmite de geração em geração, é constantemente recriado pelas comunidades e grupos em função de seu ambiente, de sua interação com a natureza e de sua história, gerando um sentimento de identidade e continuidade e contribuindo assim para promover o respeito à diversidade cultural e à criatividade humana. Para os fins da presente Convenção, será levado em conta apenas o patrimônio cultural imaterial que seja compatível com os instrumentos internacionais de direitos humanos existentes e com os imperativos de respeito mútuo entre comunidades, grupos e indivíduos, e do desenvolvimento sustentável”*.

[18] SOARES, Inês Virgínia Prado. Cidadania Cultural e Direito à Diversidade Linguística: A Concepção Constitucional das Línguas e Falares do Brasil como Bem Cultural. **Revista Internacional Direito e Cidadania**. Disponível em: < <http://www.reid.org.br>>. Acesso em 11 out. 2015, p. 02.

[19] BRASIL. **Constituição (1988). Constituição (da) República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1988.

Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 11 out. 2015.

[20] SOARES, 2013, p. 04.

[21] BRASIL. **Constituição (1988). Constituição (da) República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 11 out. 2015: “**Art. 215.** *O Estado garantirá a todos o pleno exercício dos direitos culturais e acesso às fontes da cultura nacional, e apoiará e incentivará a valorização e a difusão das manifestações culturais. §1º - O Estado protegerá as manifestações das culturas populares, indígenas e afro-brasileiras, e das de outros grupos participantes do processo civilizatório nacional*”.

[22] FIORILLO, 2012, p. 466

[23] BRASIL. **Ministério da Cultura**. Disponível em: <<http://portal.iphan.gov.br>>. Acesso em 11 out. 2015.

[24] *Idem*. **Constituição (1988). Constituição (da) República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 11 out. 2015: “**Art. 231.** *São reconhecidos aos índios sua organização social, costumes, línguas, crenças e tradições, e os direitos originários sobre as terras que tradicionalmente ocupam, competindo à União demarcá-las, proteger e fazer respeitar todos os seus bens*”.

[25] FIORILLO, 2012, p. 469.

[26] BRASIL. **Constituição (1988). Constituição (da) República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 11 out. 2015: “**Art. 215.** *O Estado garantirá a todos o pleno exercício dos direitos culturais e acesso às fontes da cultura nacional, e apoiará e incentivará a valorização e a difusão das manifestações culturais. §1º - O Estado protegerá as manifestações das culturas populares, indígenas e afro-brasileiras, e das de outros grupos participantes do processo civilizatório nacional*”.

[27] SÃO PAULO (ESTADO). **Secretaria Estadual de Cultura**. Disponível em: <<http://www.cultura.sp.gov.br>>. Acesso em 11 out. 2015.

[28] FIORILLO, 2012, p. 468.

[29] BRASIL. **Constituição (1988). Constituição (da) República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 11 out. 2015: “**Art. 13.** *A língua portuguesa é o idioma oficial da República Federativa do Brasil*”.

[30] BRASIL. **Ministério da Cultura**. Grupo de Trabalho da Diversidade Linguística no Brasil. Disponível em: <[www.cultura.gov.br](http://www.cultura.gov.br)>. Acesso em 11 out. 2015, p. 05.

[31] *Idem*. **Constituição (1988). Constituição (da) República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 11 out. 2015

[32] *Idem*. **Ministério da Cultura**. Grupo de Trabalho da Diversidade Linguística no Brasil. Disponível em: <[www.cultura.gov.br](http://www.cultura.gov.br)>. Acesso em 11 out. 2015, p. 05.

[33] BRASIL. **Decreto Nº 7.387, de 09 de Dezembro de 2010**. Institui o Inventário da Diversidade Linguística e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 11 out. 2015.

[34] *Idem*. **Ministério da Cultura**. Grupo de Trabalho da Diversidade Linguística no Brasil. Disponível em: <[www.cultura.gov.br](http://www.cultura.gov.br)>. Acesso em 11 out. 2015, p. 19.



**UNIVERSIDADE DO ESTADO DA BAHIA – UNEB  
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS HUMANAS – CAMPUS IX  
COLEGIADO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**Tainara Figueiredo Soares**

## **O PERFIL DO CONTADOR E SUA CONDUTA ÉTICA**

**BARREIRAS - BA  
2015**

**Tainara Figueiredo Soares**

## **O PERFIL DO CONTADOR E SUA CONDUTA ÉTICA**

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis, Universidade do Estado da Bahia – UNEB, Campus IX, como requisito parcial para obtenção do Título de Bacharel em Ciências Contábeis. Orientador: Prof. Msc. Celso Almeida de Lacerda

**BARREIRAS - BA  
2015**

**TERMO DE APROVAÇÃO**

**Tainara Figueiredo Soares**

**O PERFIL DO CONTADOR E SUA CONDUTA ÉTICA**

Monografia apresentada como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis, Universidade do Estado da Bahia – UNEB, pela seguinte banca examinadora:

Prof. Celso Almeida de Lacerda – Orientador : \_\_\_\_\_  
Especialista em Contabilidade, Universidade Católica do Salvador (UCSAL)  
Universidade do Estado da Bahia – UNEB

Prof. Pedro Augusto B. Cerqueira - (Examinador 01) : \_\_\_\_\_  
Especialista em Contabilidade, Universidade de São Paulo (USP)  
Universidade do Estado da Bahia – UNEB

Prof.(Examinador 02) : \_\_\_\_\_  
Doutor em Economia, Universidade Federal da Bahia (UFBA)  
Universidade do Estado da Bahia – UNEB

Barreiras, 22 de outubro de 2015

## AGRADECIMENTO

Agradeço primeiramente a Deus que me concedeu o dom da vida, da sabedoria e por ter me dado saúde e forças para lutar, seguir em frente, superar as dificuldades e conquistar vitórias.

Agradeço a meu pai, Jucélio Beserra, meu incentivador maior, minha grande inspiração, que com seus conselhos e ensinamentos me fez lutar pelo que quero, fazendo assim com que eu me fortalecesse cada vez mais.

Agradeço a minha mãe, Ivonete Freires, meu exemplo de vida, pela sua paciência, seu companheirismo em todas as horas, por suas sábias palavras nas horas de desânimo e cansaço e que, para mim, foi muito importante.

Obrigada minha irmã, Patrícia Rafaela, que sempre esteve presente compartilhando conhecimentos e me fazendo entender que o futuro é feito a partir da constante dedicação no presente.

Agradeço ao meu noivo, Leonardo Cardoso, que nos momentos de minha ausência dedicados ao estudo superior, foi compreensivo e me apoiou em todas as minhas escolhas.

Ao professor e orientador Celso Lacerda, pelo apoio e confiança. Obrigado pelo empenho dedicado à elaboração deste trabalho.

Meus agradecimentos à Universidade do Estado da Bahia pela oportunidade de fazer o curso, aos colegas de classe, aos companheiros de trabalhos, aos professores e funcionários, e a todos que de forma direta ou indireta fizeram parte da minha formação, o meu muito obrigado!

## DEDICATÓRIA

Dedico esta monografia aos meus pais, Jucélio Beserra e Ivonete Freires, que foram meus maiores incentivadores e apoiadores para realização deste grande sonho.

## RESUMO

Este trabalho teve como objetivo estimular uma reflexão acerca da conduta ética que o contador vem adotando nos últimos tempos e a sua importância na vida profissional. Relacionaram-se todos esses aspectos com o perfil desse profissional nos dias atuais, bem como a importância desses aspectos para a profissão em si e para a sociedade, principalmente nos meios empresariais e políticos. Foi descrito o conceito de ética com base nos conceitos filosóficos, associando-os com o Código de Ética Profissional e o Código de Ética Profissional do Contabilista, assim como questões éticas que regem a conduta humana no exercício da profissão. A metodologia utilizada foi de pesquisas bibliográficas sobre o assunto específico, contido em artigos e livros. Foram consultados os Códigos de Ética Profissional e Profissional do Contabilista, além de leis e decretos, inclusive a legislação vigente. Com este estudo pode-se verificar que a ética propõe o estabelecimento de certa conduta entre os indivíduos e seus semelhantes (pares) para uma boa convivência entre os mesmos. Foi constatado também que o que rege o comportamento ético compreende os costumes da sociedade onde o indivíduo faz parte, levando em consideração a tradição e a cultura das pessoas. É necessário que o profissional exerça uma conduta ética, inclusive o profissional de contabilidade, pois a função que exerce é a prestação de serviço através do qual o cliente deve confiar totalmente no contador, agindo de acordo com as normas que regem a profissão para o bom e legal desempenho do serviço prestado, a fim de manter a postura ética e com isso, não ser subordinado pelas organizações.

Palavras-Chave: Perfil do Contador – Ética – Código de Ética

## ABSTRACT

This work aimed to stimulate a reflection about ethics that come counter condita adopting in recent times and its importance in professional life. Related all these aspects with the profile of a trader in the present day, as well as the importance of these aspects to the profession and to society, especially in business and politics. It was described the concept of ethics based on philosophical concepts, associating them with the professional code of ethics and code of professional ethics of Accountant, as well as ethical issues governing human conduct in the exercise of the profession. The methodology used was bibliographical research on the specific subject, contained in articles and books. Were consulted the Professional and professional codes of ethics of the accounting officer, in addition to laws and decrees, including the current legislation. With this you can check that ethics proposes the establishment of certain conduct between individuals and his peers (pairs) to a good coexistence between them. It has been found that the governing ethical behavior is the customs of the society where the individual part, taking into consideration the tradition and culture of the people. It is necessary that the trader pursues an ethical conduct, including the Accounting Professional, is the function that performs is the provision of service where the customer must rely totally on the counter. Thus, this professional must assume an ethical posture in accordance with the rules governing the profession for good and cool performance of service, in order to maintain the ethical stance and not be subordinated by the organizations.

Keywords: Counter profile-Ethics-Code of ethics

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b>	8
<b>2 ÉTICA</b>	12
2.1 CONCEITO DE ÉTICA: MORAL E SOCIAL	12
<b>2.1.1 Principais Filósofos e os Princípios Éticos</b>	15
<b>2.1.2 Ética Profissional</b>	18
<b>2.1.3 Ética na Contabilidade</b>	21
<b>3 CONTABILIDADE</b>	25
3.1 NASCIMENTO DA CONTABILIDADE	25
<b>3.1.1 Contabilidade no Brasil</b>	31
<b>3.1.2 Princípios Contábeis</b>	34
<b>3.1.3 Profissão do Contador e sua Importância</b>	43
3.2 O PERFIL DO CONTADOR E SUA CONDUTA ÉTICA	51
<b>4 FRAUDES CONTÁBEIS</b>	60
4.1 FRAUDES CONTÁBEIS X ERROS CONTÁBEIS	60
4.2 CÓDIGO DE ÉTICA DO CONTADOR E SUA IMPORTÂNCIA	64
<b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS</b>	66
<b>REFERÊNCIAS</b>	68
<b>ANEXOS</b>	73

## 1 INTRODUÇÃO

O contador está sempre inserido no meio de assuntos com interesses conflitantes e é importante que compreenda o impacto de seu comportamento e de suas decisões sobre a sociedade em geral. A profissão espera que seja feita a aplicação da responsabilidade e da ética por tais profissionais. O contador deve passar para seu cliente total segurança e confiabilidade, pois o compartilhamento de informações pessoais é constante, afinal o contador tem uma responsabilidade muito grande em relação à sociedade. Muitas vezes, nos deparamos com notícias de que, mais uma vez, a auditoria feita em determinada empresa detectou fraude contábil cometida pelo contador. Notícias assim remetem a pensamentos de generalização da profissão, tornando-a banalizada.

As fraudes contábeis que têm abalado a economia mundial e brasileira, na maioria das vezes, envolvem grandes empresas e o ponto de partida está respaldado na falta de ética profissional, propiciando este cenário. A ética é um ramo da filosofia ligado à conduta humana, portanto é um requisito indispensável à continuidade das organizações. Ela engloba juízo de valores e é alvo de incansáveis discussões e fundamento de inúmeras teorias, evidenciando que sua aplicabilidade é generalizada. Pelo fato desse assunto ter sido pouco discutido nas organizações públicas e privadas, estudá-la é uma das justificativas desta pesquisa. As indagações que norteiam a sociedade, refletem não só nos costumes das coletividades, pelas quais as atitudes são tomadas, mas também, nos morais que conferem a conduta da sociedade, com o intuito de identificar o porquê que erros são cometidos, não se importando com os efeitos produzidos sobre os outros.

Daí vem a preocupação em transpor as barreiras da atividade ética em contabilidade, bem como em outros setores da atividade humana. Ela se tornou algo relevante para o combate às fraudes, se tornando um recurso profissional de transmissão de credibilidade que o contador passa à sociedade, ainda mais no período atual, quando a sociedade está descrente da sinceridade e lealdade das pessoas. No cenário atual, onde a corrupção impera, as pessoas estão se corrompendo mais e a ética vem sendo esquecida. O profissional da área contábil necessita além de conhecimentos teóricos e técnicos, habilidades profissionais, dentre outros, que são tão importantes quanto, ter valores éticos para responder os

anseios da sociedade, sendo a ética fundamental neste propósito. Sendo assim, o trabalho em questão abordará o perfil contábil e a conduta ética que o mesmo deve adotar.

O contador tem um Código de Ética do Profissional Contabilista que rege seus princípios éticos e morais, contemplando, também, os deveres e obrigações deste profissional. Esse código surge com o intuito de certificar-se da sua lealdade nos procedimentos cotidianos e frente a resoluções de problemas, visando, assim, buscar um bem estar e passar maior confiança para a sociedade. O comportamento ético vai além de normas e leis, e são justamente esses tipos de eventos que não são apresentados no código de ética. Assim, todo comportamento merece um julgamento pessoal para que a ética seja implantada nas atitudes humanas. Em qualquer profissão, os princípios éticos devem ser respeitados, e no caso do Contador, o código de ética profissional considera circunstâncias que demandam do profissional uma análise pessoal de si mesmo referente ao seu comportamento ético.

Desta forma, este trabalho irá abordar a ética em seus postulados no ofício contábil, evidenciando a importância do código de ética no exercício da profissão contábil e a conduta que o contador deve seguir, bem como, a relevância para a sociedade, principalmente nos meios empresariais e políticos. Diante de tanta corrupção existente o profissional deve estar eticamente regulado quanto à sua postura para que não venha a cometer atos fraudulentos ou ser corrompido e/ou cúmplice de situações ilícitas, pois a corrupção está interligada diretamente com a falta de princípios éticos. Assim sendo, há a importância de se falar de ética, não só como profissão, mas como um todo. Buscou-se também, descrever o conceito filosófico da Ética como ciência da moral, associando esses conceitos com o Código de Ética do Profissional Contabilista, bem como questões éticas no exercício da profissão e da ética individual que rege o comportamento humano.

Com base nessas considerações, este trabalho tem como objetivo geral: Estimular uma reflexão a respeito do comportamento ético do contador, relacionado com o seu perfil na busca da valorização profissional.

Como objetivos específicos, o trabalho pretende: desenvolver uma pesquisa no seu aspecto conceitual sobre a ética, reconhecendo a sua necessidade para o exercício profissional do contador; evidenciar os aspectos relevantes da ética

profissional, aplicáveis ao profissional da contabilidade; descrever o perfil profissional do contador na atualidade e verificar a atuação do contador frente às fraudes contábeis e à utilização do código de ética.

A metodologia utilizada nessa pesquisa foi fundamentada através de uma análise de evidências bibliográficas que segundo Vergara “é o estudo sistematizado, desenvolvido com base em material publicado em livros, revistas, jornais, redes eletrônicas, isto é, material acessível ao público em geral” (VERGARA, 2005, p. 48). Foram também utilizadas pesquisas bibliográficas específicas contidas em artigos e livros sobre o tema e consultadas nas leis, Códigos de Ética Profissional, Código de Ética do Profissional Contábil e a legislação vigente.

Esta pesquisa foi desmembrada em três capítulos que foram desenvolvidos da seguinte forma: O primeiro capítulo descreve sobre a ética, aborda seu conceito de acordo com as diversas teorias, apresenta a evolução da Ética desde Aristóteles até os dias atuais, mostrando as diferenças e as semelhanças da Ética e da Moral. Descreveu-se também sobre os princípios éticos e os principais filósofos que mais se destacaram acerca do tema. Procurou-se descrever a respeito da importância da ética e a aplicabilidade da mesma no ambiente de trabalho, mais especificamente a ética na contabilidade e a postura adotada pelo contador em relação à ética.

No segundo capítulo, foi exposta a conceituação de contabilidade, que é a matéria aprofundada; apresenta o histórico da contabilidade, desde o seu nascimento e como se deu o desenvolvimento da mesma no país, revelando sua importância para a sociedade. Foram expostos também os Princípios de Contabilidade, que representam a essência das doutrinas e teorias relativas à Ciência da Contabilidade, sendo aplicável à contabilidade no seu sentido mais amplo de ciência social, cujo objeto é o Patrimônio das Entidades. Demonstra a profissão do contador na atualidade e qual a sua relevância para a sociedade, aprofundando no perfil do contador e a conduta que o mesmo vem assumindo diante da ética.

No terceiro e último capítulo, foi exposto sobre as fraudes contábeis, que é uma das consequências da não utilização da ética. Apresentou-se assim, a diferença entre erro e fraude, evidenciando a aplicabilidade da ética e a ação da auditoria como sendo um auxílio para a prevenção de fraudes. O profissional contábil conta com o Código de Ética Profissional Contábil, que descreve o conjunto de normas a que devem se submeter, portanto, foi de grande importância trazer o

mesmo para o trabalho, fazendo assim uma correlação entre seu conceito e relevância na profissão, relatando as penalidades atribuídas a esse profissional, de acordo com as infrações cometidas. E por fim, as referências contendo os autores pesquisados e escolhidos para nortear o trabalho.

## 2 - ÉTICA

### 2.1 CONCEITO DE ÉTICA: MORAL E SOCIAL

A palavra ética se define como um ramo da filosofia que lida com o que é moralmente bom ou mau, certo ou errado. A palavra ética está relacionada ao estudo dos valores morais que norteiam o comportamento humano.

Lisboa conceitua a ética assim:

“A ética, enquanto ramo do conhecimento tem por objeto o comportamento humano no interior de cada sociedade. O estudo desse comportamento, com o fim de estabelecer os níveis aceitáveis que garantam a convivência pacífica dentro das sociedades e entre elas, constitui o objetivo da ética.”  
(LISBOA 2009, p. 22)

A ética tem por objeto o comportamento humano, estudar as atitudes que as pessoas têm em determinadas situações e procurar saber quais as reais justificativas de tais atitudes, tendo como principal finalidade fundar se aquele indivíduo tem condições de conviver de forma boa e harmônica dentro da sociedade, garantindo assim a convivência pacífica entre todos. A conduta ética vai muito além do que estudar as atitudes humanas e muito mais além do que apenas determinar leis que deverão ser seguidas pelos seres humanos. Ela regulamenta o comportamento humano, determinando assim os princípios que deverão conduzir as pessoas e suas atitudes. Pode até parecer uma definição simples, mas não é, pois na realidade o conceito de ética engloba juízos de valor que são difíceis de ser explicados e aplicados.

O uso popular da palavra ética tem diversos significados e um deles, que é sempre mencionado, diz respeito a princípios de conduta que norteiam o indivíduo ou um grupo de indivíduos. Para entendê-la precisa-se ter conhecimento a respeito da origem do termo. Ética vem do grego “ethos” que significa caráter, costume e tem a mesma base etimológica da palavra moral, que é um termo muito utilizado e por diversas vezes são confundidas, sendo que o próprio significado dessas palavras causa essa confusão, pois moral tem sua origem no latim “moris” e quer dizer maneira de se comportar. Portanto, ambas conduzem ao significado de costumes e hábitos, mas mantem-se certas diferenças entre si.

Ao nascermos, temos as primeiras referências sobre a vida. A família que pertencemos, a raça que fazemos parte, o país em que nascemos, a classe econômica que nos define. Então, tudo isso servirá de apoio para a criação da ética

e dos valores de cada pessoa. Essas questões estarão influenciando as pessoas a todo instante, como é de se esperar o comportamento é fortemente influenciado pelas condições que os cerca, mesmo que ao longo do tempo algumas opiniões mudem. Motta explica ética como sendo “um conjunto de valores que orientam o comportamento do homem em relação aos outros homens na sociedade em que vive, garantindo, outrossim, o bem-estar social”. (MOTTA, 1984). A ética é uma parte da filosofia que se ocupa em refletir a respeito das noções e dos princípios que fundamentam a moral.

Para Durkheim: “Moral (...) é tudo o que é fonte de solidariedade, tudo o que força o indivíduo a contar com seu próximo, a regular seus movimentos com base em outra coisa que não os impulsos de seu egoísmo”. (DURKHEIM, 2008, p. 338). Moral pode ser conceituada como sendo um conjunto de normas e regras que devem ser seguidas pelos seres humanos, sendo ainda o conjunto de costumes que são bem vistos de acordo com o comportamento dos homens, ou seja, é um comportamento admitido dentro da sociedade, sendo que a moral visa orientar a ação humana, tendo em vista o bem ou o mal.

Vasquez traduz a moral como sendo:

“sistema de normas, princípios e valores, segundo o qual são regulamentadas as relações mútuas entre os indivíduos ou entre estes e a comunidade, de tal maneira que estas normas, dotadas de um caráter histórico e social, sejam acatadas livres e conscientemente, por uma convicção íntima, e não de uma maneira mecânica, externa ou impessoal”. (VASQUEZ, 1998)

Portanto, a moral ao mesmo tempo em que conduz e determina o comportamento do indivíduo em certo grupo de pessoas, é a livre aceitação do ser em relação àquela norma, ou seja, o ato só pode ser considerado moral se o ser humano que está executando-o, acatar as regras do grupo e achar que aquele ato realmente é moral, devendo ser livre e consciente a aceitação daquela norma. Precisa haver uma adesão no íntimo do ser humano com aquele ato, pois, por mais que queiramos manter as antigas normas, existem situações que enfrentamos devido à especificidade do acontecimento em si, as quais nos remetem à ideia de que só o indivíduo livre é responsável e capaz de decidir.

A questão dos valores sempre foi discutida, e, hoje, no decorrer da história, do mundo contemporâneo o que está em destaque é o valor do próprio ser humano. A sociedade por sua maioria nunca teve a preocupação com o destino que a espécie humana e suas gerações iriam ter. O ser humano tão rico de saber e ao mesmo

tempo tão aflito quanto ao caminho que seu futuro irá traçar fez com que não houvesse uma reflexão sobre as questões éticas e morais em sua convivência no planeta. Muitas pessoas não possuem ideia teórica sobre os valores humanos, mas a própria vivência humana é concernente aos valores humanos, pois os atos praticados são influenciados pelos seus valores apreendidos durante sua vida. É a partir daí que surge a ética, o conceito de ética. A ética vem como reflexão da atuação dos atos praticados pelo homem e a mulher.

A ética aristotélica inicia-se com a determinação da noção de felicidade, sendo definida como uma atividade da alma que vai de acordo com uma perfeita virtude. “Nenhuma das virtudes morais surge nos homens por natureza porque o que é por natureza não pode ser alterado pelo hábito e a natureza nos dá a capacidade de recebê-las [as virtudes], e tal capacidade se aperfeiçoa com o hábito”. (ARISTÓTELES, *Ética a Nicômaco*, II, 1103 a 26). Aristóteles definia ética como sendo a busca pela felicidade, podendo o homem se tornar uma pessoa virtuosa com a busca pela excelência.

Aristóteles tinha o pensamento de que cada pessoa aprende a ser boa ou má, de acordo com a educação familiar que recebe, porque é assim que se iniciará a formação desse futuro cidadão na polis, ou seja, no mundo. E isso realmente condiz com a realidade, pois percebemos que algumas pessoas têm uma tendência negativa em decorrência dos fatos existentes no país, tornando o mundo muito mais difícil de conviver e muito mais perigoso também, sendo essas as consequências da educação familiar que recebeu.

As virtudes são adquiridas pela prática, ou seja, o exercício das virtudes é um pré-requisito para que futuramente se possa adquiri-las. Só existe a possibilidade de o homem ser bom, de ser virtuoso, se houver a prática de atos verdadeiramente justos, pois “toda a virtude é gerada e destruída pelas mesmas causas e pelos mesmos meios” (ARISTÓTELES, *Ética a Nicômaco*, II, 1103b 5-6).

Lopes Sá diz que:

“A ética é um estado de espírito quase hereditário e vem da formação e do meio social no qual a criança teve sua personalidade moldada, burilada para ingressar no convívio da sociedade, que é o que popularmente se denomina berço; e moral é adquirida por meio da educação formal e da experiência de vida. (Lopes Sá, 2000, p.33).”

A ética surge pela necessidade que as pessoas têm a partir da convivência. Devido às diversidades de opiniões, de costumes, de hábitos e de pensamento na

sociedade, a convivência boa e pacífica se torna cada vez mais complicada, fazendo com que os conflitos entre as pessoas só aumentem. Em meio a interesses divergentes, ainda é possível se chegar de forma consensual a um valor que seja compartilhado por todos e essencial à sobrevivência coletiva. Não é uma “ética de máximos”, mas sim, uma “ética de mínimos”, precedendo novos conceitos que ainda irão surgir, valores novos que serão adotados.

A ética baseia-se em uma filosofia de valores compatíveis com a natureza e o fim de todo ser humano, por isso, “o agir” da pessoa humana está condicionado a duas premissas consideradas básicas pela Ética: “o que é” o homem e “para que vive”, logo toda capacitação ou técnica precisa estar em conexão com os princípios essenciais da Ética. (MOTTA, 1984, apud, VIEIRA, 2010). É assim que surge a ética: a partir de reflexão crítica das posturas humanas, evidenciando-se mais em momentos de problematização social e até mesmo individual. Ela auxilia na condução que a história humana vai ter. A moral e a ética possuem um relacionamento bem estrito e extremamente necessário. Portanto, a ética é a reflexão distinta sobre o comportamento humano e a moral seria pautada pelos valores e normas práticas que norteiam e conduzem o comportamento do ser humano na sociedade.

### **2.1.1 Principais Filósofos e os Princípios Éticos**

Assim sendo, é de extrema importância destacar que a ética está diretamente ligada aos hábitos e costumes, sendo os mesmos mudados de acordo com o tempo, portanto, o que é considerado ético hoje, pode não ser amanhã e o que é considerado certo varia, nos diversos países ou localidades. Grandes pensadores da ética buscaram uma universalização dos princípios éticos, porém a sua grande diversidade de costumes e culturas torna difícil e quase impossível essa universalidade. Os princípios éticos ajudam o ser humano a estabelecer a sua conduta moral em meio a sua vida social. E com a mudança social, poderá haver também mudanças dos princípios éticos e morais do ser humano. De acordo com Vásquez: “as doutrinas éticas fundamentais nascem e se desenvolvem em diferentes épocas e sociedades como respostas aos problemas básicos apresentados pelas relações entre os homens, e em, particular, pelo seu comportamento moral efetivo”. (VASQUEZ, 2005, p. 267)

Alguns pensadores se destacaram no estudo da ética, e não podem deixar de ser citados. Dentre eles, destaca-se Sócrates, considerado pai da ética e fundador da ética humana. O grego Sócrates viveu entre 470 e 399 a.C. e se sobressai por ter desafiado e questionado as leis, ao mesmo tempo em que as obedecia. Sócrates foi chamado de fundador da moral, pela tentativa de compreensão da justiça através da sua convicção pessoal. Sócrates também funda a ética afirmando que aquilo que se defende é aquilo em que se acredita, portanto o conhecimento não vem de fora, mas sim, de dentro. Infelizmente, Sócrates não deixou nada escrito, mas seus ensinamentos podem ser observados por intermédio dos seus discípulos, dentre eles destaca-se Platão. Platão viveu entre 427 e 347 a.C., era discípulo de Sócrates e acreditava que todos os homens estavam em busca da felicidade, no entanto, sempre se questionava, onde estaria esse bem supremo. Platão parecia acreditar em uma vida após a morte, demonstrando isso em seus diálogos.

Sócrates sendo considerado o fundador da ética e da moral buscava em seus estudos, questionar as pessoas para alcançar um melhor entendimento a respeito da justiça. Esse filósofo acreditava que só por meio da razão é que o ser humano poderia agir corretamente e só através do bem alcançaria a felicidade. De acordo com Vásquez:

“Para Sócrates, o saber fundamental é o saber a respeito do homem (daí a sua máxima: “conhece-te a ti mesmo”), que se caracteriza, por sua vez, por estes três elementos: 1) é um conhecimento universalmente válido, contra o que sustentam os sofistas; 2) é, antes de tudo, conhecimento moral; e 3) é um conhecimento prático (conhecer para agir retamente).” (VÁSQUEZ, 2005, p. 269)

O questionamento a respeito da ética é uma herança que os gregos deixaram, e surgiu em consequência de pesquisas realizadas por seus filósofos que buscavam respostas sobre costumes, condutas, comportamentos, e até crenças. Aristóteles, que viveu entre 384 e 322 a.C., era discípulo de Platão, e analisava depoimentos sobre a vida das pessoas e das diferentes cidades gregas. Achava que existiam vários bens, e assim, cada ser possuía um respectivo bem, o qual varia de acordo com a complexidade do seu ser. Também compara o ser e o bem, revelando as diversidades de ambos e enfatizando que cada substância terá o seu ser em busca do seu bem, para que o homem atinja a felicidade. Mas Aristóteles compreende que o homem não necessita de um único bem supremo; em sua complexidade, necessita de vários bens, de diversos tipos, formando um conjunto. Aristóteles desenvolve a teoria da virtude, e Aristóteles ainda considerava virtuosa a

pessoa que conseguisse, através da sabedoria prática adquirida pela experiência individual, o equilíbrio entre o vício do excesso e da escassez.

Enfim, vale ressaltar que as pessoas acreditam que a ética é um conjunto de normas bem simples, breves e óbvias como, por exemplo: não matar, não mentir, mas na vida real acontecem coisas inusitadas e complexas que acabam saindo do controle do ser humano. Daí surge a concepção de consequência, em que uma ação será designada como ética ou não, dependendo dos resultados que o ato acarretar. É por isso que existem os princípios éticos, auxiliando nas ações do homem e servindo de conduta. De acordo com Ignacio Juez (2010), os princípios éticos são regras éticas fundamentais, podem-se destacar alguns:

1. Faz o bem e evita o mal.

O princípio fundamental da ética é “faz o bem e evita o mal”, e deixa bem claro que a pessoa deve procurar fazer o bem e abdicar do mal. Não é a mesma coisa de quando se fala: faz o bem ou o mal, pois dessa forma está escolhendo ou um ou outro, e o princípio deixa claro que se deve fazer o bem e em hipótese nenhuma fazer o mal, esquecer o mal, evitá-lo de qualquer maneira.

2. Não queiras para outro o que não queres para ti.

O segundo princípio é um grande princípio ético e determina que o bem deve ser feito a todos e, subentende-se que todas as pessoas desejam o bem para si mesmo, portanto precisam querer para o outro apenas o que quer para si mesmo.

3. Não ajas contrariamente à natureza humana.

Pode-se dizer que este princípio é uma consequência dos dois primeiros, pois o bem deve ser feito e o mal deve ser evitado, ou seja, não se deve atuar contra o modo de ser humano.

4. Deve-se favorecer a dignidade humana.

Este princípio quer dizer que quem favorece a dignidade humana faz um bem aos homens e, portanto, atua corretamente, evidencia qual comportamento humano é correto para ser seguido.

5. Nem tudo vale.

6. O mal não deve ser feito, nem para conseguir um bem

Os dois últimos princípios: “Nem tudo Vale” e “O mal não deve ser feito, nem para conseguir o bem” quer dizer basicamente que a ética não é capaz de tudo, se existir alguma afirmação de que a ética vale tudo, essa afirmação é falsa. E também

não é correto fazer o mal, por mais que o objetivo almejado por essa ação seja para conseguir o bem, nem mesmo nessas ações. O mal deve ser rejeitado em todos os casos.

Ainda conforme Ignacio Juez, a melhor frase que resume e identifica todos os princípios ora citados é esta: "Amarás a Deus sobre todas as coisas e ao próximo como a ti mesmo". Viver seguindo essa frase é cumprir os seis princípios citados, significa desejar o bem almejando, o maior bem para si mesmo. Sendo que o maior bem é aproximar-se de Deus, que é o bem infinito que temos. Segundo o primeiro princípio "Faz o bem e evita o mal", quer dizer que o bem deve ser feito e com maior exigência quanto maior for esse bem. Portanto, a principal ação do homem é aproximar-se de Deus, agradá-lo e amá-lo. Decorre que a maior mostra de caridade é o apostolado: procurar aproximar de Deus os outros combina com o maior bem para si mesmo.

### **2.1.2 Ética Profissional**

Desta forma, a ética profissional acompanha o cidadão bem antes mesmo de escolher ou exercer a sua profissão, o ser humano deve fazer uma análise, uma reflexão quanto ao conceito de ética e também sobre o que é e como adotar a ética profissional. As opções de emprego são abundantes, mas ao escolhê-lo, independente de qual seja, inúmeros deveres se acarretam à vida profissional e se tornam obrigatórios para o bom exercício da profissão. A formação acadêmica é repleta de obrigações, deveres e a ética é uma delas. Desde o ingresso na universidade, o aluno já deve ter em mente a área que vai seguir e as habilidades que deve possuir para um bom desempenho da função. Quando se inicia os primeiros estágios práticos na área, a reflexão sobre ética é indispensável e se torna uma das primeiras práticas a serem adotadas pelo aluno.

Morgan diz que os empregados: "[...] trazem para o local de trabalho aspirações e visões daquilo que o seu futuro deve ser, fornecendo as bases para interesses de carreira que podem ser independentes do trabalho que está sendo desempenhado". (MORGAN, 1996, p. 153)

Existem muitas pessoas que não trabalham na área que desejam ou que gostariam ter escolhido para seguir, por questões pessoais ou até mesmo por apenas estarem precisando daquele emprego, mas ainda assim, mesmo nesses

casos, estas pessoas não se eximem da responsabilidade e da aplicação da ética, a mesma se torna fundamental para todas as pessoas e em todas as classes de profissão. É comum no término do ciclo acadêmico o estudante fazer um juramento à classe profissional onde formalmente ingressa comprometendo-se em assumir a profissão respeitando os limites, havendo sigilo de informações e mantendo suas atitudes sempre com ética, refletindo sobre seus atos.

A ética profissional se refere a um conjunto de atitudes e valores positivos estabelecidos como sendo mais adequadas ao seu exercício. A ética profissional são regras aplicadas no ambiente de trabalho, é basicamente uma adesão de normas voluntariamente. A ética no ambiente de trabalho é de extrema importância para o bom funcionamento das atividades da empresa e das relações de trabalho entre os colaboradores da organização. A reflexão da utilização da ética deve-se tornar um hábito para o profissional, sempre que se for tomar uma atitude, é sempre bom pensar: Estou agindo adequadamente? Estou sendo bom profissional? Realizo corretamente minha atividade? Perguntas como essas devem se tornar comuns e é o profissional que deve se preocupar com isso. Existe uma série de atitudes que não estão descritas em nenhum código de ética, mas representam atitudes que qualquer pessoa pode adotar e ajudar para melhorar o ambiente de trabalho.

O que se percebe é que ser um profissional habilidoso, ter talento, conhecimentos técnicos e possuir capacidades bem desenvolvidas são características que um profissional precisa ter para conseguir obter uma carreira de sucesso. Possuir boa comunicação, facilidade em trabalhar em equipe são aspectos observados e que são bem valorizados dentro de uma empresa. Porém, possuir uma conduta ética no trabalho, seguindo padrões e valores são essenciais para o alcance de excelência profissional. Com todas as exigências do mercado, ainda há a exigência de atualização a aperfeiçoamentos constantes, e uma postura ética é de grande valia no ambiente corporativo. As organizações seguem os padrões éticos sociais, porém criam suas próprias regras para o bom andamento dos processos de trabalho, portanto, o trabalhador deve seguir tanto os padrões éticos da sociedade quanto as normas e regimento interno da empresa em que atua.

Em relação às questões éticas (JACOMINO, 2000, apud PAVEGLIO, 2008) diz que:

“Hoje, mais do que nunca, a atitude dos profissionais em relação às questões éticas pode ser a diferença entre o seu sucesso e o seu fracasso.

Basta um deslize, uma escorregadela, e pronto. A imagem do profissional ganha, no mercado, a mancha vermelha da desconfiança.”

Dessa forma, trabalhar em equipe mesmo quando o serviço for individual, ficar sempre disposto a ajudar, não ficando ocioso na sua função, tratar bem as pessoas atendendo sempre com um sorriso no rosto, dentre outros, são atitudes simples que faz com que o funcionário se torne um verdadeiro colaborador. E o funcionário só tem a ganhar. Algumas vantagens de se aplicar a ética no trabalho é um maior nível de produção, o favorecimento para criação de um ambiente harmonioso e agradável, aumentando assim o índice de confiança na equipe.

É notório que as oportunidades de emprego surgem quando menos a pessoa espera, e só quem está aberto para o novo e receptivo que consegue alcançar essa oportunidade. Com atitudes assim e agindo dentro da conduta ética surge o que chamamos de empregabilidade, que nada mais é do que a capacidade de adequação do profissional às novas necessidades que o mercado exige. Com a chegada de novas tecnologias, com o avanço da globalização e com as mudanças que o ambiente das organizações vem sofrendo, surge a chamada necessidade de adaptação ao novo por parte de empresários e de profissionais. E é essa a capacidade que uma pessoa pode ter para se formar um profissional que qualquer patrão desejaria ter entre os seus empregados, um verdadeiro colaborador. Isso é ser um profissional eticamente bom.

De acordo com Bernt Entschew (2014) alguns elementos da ética profissional se assemelham com a ética social, sendo eles:

- Honestidade
- Sigilo
- Competência
- Prudência
- Humildade
- Imparcialidade

A honestidade é um princípio básico para a convivência em todos os aspectos, tanto pessoal quanto profissional. Um exemplo comum que acontece é o empregado errar e colocar a culpa em outro colega. Uma atitude honesta é sempre falar a verdade, não culpar as outras pessoas pelo seu próprio erro. Atitudes assim são honestas e de valor para uma vida profissional ética. A depender da gravidade do fato, o funcionário pode até ser demitido por justa causa. O segundo ponto é o

sigilo, que como o nome já diz, são informações de dentro da empresa, referentes a superiores, a colegas, a clientes, que não devem ser compartilhadas fora do estabelecimento de trabalho. Pois, alguns assuntos são confidenciais por questões de segurança e não dizem respeito a outros públicos, podendo até o funcionário ser punido gravemente por haver informações sigilosas, protegidas por lei.

A competência é outro ponto importante. Há pessoas que acham que ser competente se resume apenas à realização do seu trabalho e pronto, mas vai muito mais além. Um profissional competente é aquele que além de talentoso e desenvolvedor de sua atividade, tem o compromisso e a capacidade de ajudar os demais colegas de trabalho, com o propósito de realizar um bom trabalho. O quarto ponto é a prudência que nada mais é que ter noção hierárquica, tomar cuidado com as brincadeiras, com os comentários, que podem ofender os demais funcionários. Ser prudente é também realizar seu serviço de forma responsável, não se utilizar de “atalhos” ou “jeitinhos” para desenvolver o exercício.

A humildade é mais um elemento que caracteriza a ética profissional e é, na verdade, questionar quando houver dúvidas, e em hipótese nenhuma fazer com dúvida. Reconhecer os erros e aprender com eles também são atitudes de uma pessoa humilde no trabalho. E o último elemento, nem por isso menos importante, é a imparcialidade, que condiz quando se fala de ética, significa tratar todas as pessoas de forma igual, independente do cargo que ocupa ou classe social que demonstra. É comum que as relações profissionais extrapolem os limites e nasçam amizades verdadeiras, sendo continuadas fora do escritório, porém é de suma importância saber separar a relação pessoal da profissional. Deve-se focar no acontecimento, no resultado e não na pessoa que propõe aquele fato.

### **2.1.3 Ética na Contabilidade**

Conforme já foi discutido sobre ética, do seu conceito, a ética em si, seja ela moral ou social, também foi abordado o tema de ética profissional, e agora será discutido sobre a ética na contabilidade. A fim de conscientizar o profissional contábil no que tange a honestidade, a ética e a integridade, se fez necessário um código de ética do profissional da contabilidade. Foi através do Decreto Lei 9295, de 27 de maio de 1946 que foram criados os Conselhos Federais e Regionais de Contabilidade porém, mesmo com a criação dos conselhos se deixou margens para

novos erros e irregularidades de comportamento de alguns profissionais, pois não havia criado ainda o Código de Ética Profissional do Contabilista.

Somente em 1970 (vinte e quatro anos depois) criou-se o primeiro Código de Ética do Profissional, através da Resolução CFC 290/70, o qual determina que a ética é a base fundamental no desempenho profissional do contabilista. E em 10 de outubro de 1996 por meio da Resolução CFC 803/96, o código foi substituído por uma nova versão que têm por objetivo interligar o profissional da contabilidade com a sociedade e toda a classe contábil. Segundo a Legislação Brasileira entende-se como classe contábil ou contabilistas, quem exerce a profissão de Técnicos em Contabilidade (nível médio de ensino) e Contadores (graduados em ciências contábeis). O código do profissional contábil foi criado visando o engrandecimento ético de toda a classe contábil e sua valorização perante a sociedade.

O código de ética da profissão irá reger a conduta adotada pelo contador, servindo como um norteador para a atuação do mesmo frente a situações corriqueiras do dia a dia. Infelizmente, mesmo com o código de ética, é fácil de visualizar muitas atitudes não éticas dos contabilistas. É comum a sociedade julgar uma categoria profissional não pelos bons profissionais, mas pelos maus. E como em todas as outras profissões existem muitos contadores que fazem uso de seus conhecimentos técnicos, dos seus conhecimentos quanto à interpretação das leis, de sua experiência no ramo, para infringir as leis e de certa forma agradar e beneficiar os outros atingindo diretamente o código de ética. Esses fatos, em primeiro momento, podem agradar as pessoas beneficiando-as, porém em longo prazo e com a repetição de tais atos só contribuirá para denegrir a imagem do profissional que praticou, não só dele, mas da classe como um todo.

No período colonial, o rei da província precisava de uma pessoa responsável pelas finanças das capitanias hereditárias e esse serviço era feito por um contador. Com a intenção de beneficiar os donos das terras, o contador maquiava os relatórios financeiros e seus resultados, ou seja, se deixavam levar pela corrupção. A partir de então a corrupção começou a se intensificar gradualmente. Com o passar do tempo, a profissão do contador passou a ser de extrema importância no desenvolvimento das empresas, seja de pequeno, médio ou grande porte. Mas, infelizmente, a fraude passou a ser comum, fazendo com que acontecesse o fracasso de muitos empresários e empresas, afetando o contador na sua profissão. Dessa forma,

percebe-se que, naquela época, já se fazia necessário uma normatização própria da classe dos profissionais contábeis. E o Código de Ética Profissional do Contabilista foi um grande avanço para a classe, pois quando foi criado, a classe contabilista já estava consolidada e necessitava de uma normatização própria que a regesse.

O art. 1º da resolução do CFC diz que: “Este Código de Ética Profissional tem por objetivo fixar a forma pela qual se devem conduzir os contabilistas, quando no exercício profissional”. De acordo com esse artigo pode-se entender que o Código de Ética do Profissional Contábil é um instrumento regulamentador que tem como principal objetivo, regular a conduta moral e profissional através de regras e normas que conduzem e regem as atividades profissionais, regulando assim, suas relações com a classe e a sociedade. Verifica-se dessa forma que cada órgão de classe das diversas profissões tem o seu próprio Código de Ética, ou seja, cada classe tem um documento relativo à conduta profissional de seus membros, o qual impõe aos mesmos, maiores encargos e responsabilidades, constituindo-se assim, como um valioso instrumento de apoio e orientação ao profissional.

De acordo com o abordado, o código de ética propõe ao contador o procedimento correto que deve ser seguido na profissão. Na lei citada existem dois pilares fundamentais da ética, sendo eles: Os princípios e as Regras. Os princípios têm a ver com a idoneidade do profissional, ou seja, aquilo que é conveniente para a atuação daquele profissional. E as regras dizem respeito à disciplina que o contador deve ter perante o cliente e a sociedade, garantindo a idoneidade do contador e também do patrimônio do cliente.

Lopes de Sá afirma que:

“É nosso dever contribuir para o progresso de nossos colegas, sem ver em cada um deles um concorrente, mas sim, um verdadeiro irmão que merece nosso respeito e consideração, exigindo de nossa parte tanto a intenção permanente em ajudar, como, também, a permanente em praticar a ajuda”.  
(LOPES, 1998)

Não é raro as pessoas acharem que o contador sabe de práticas que podem lhe ajudar em alguma situação, chamados até de “quebradores de galho”. Mas, como o contador pode fazer isso? Bom, inúmeras são as práticas consideradas antiéticas. O contador pode incentivar práticas ilícitas, como por exemplo, a sonegação fiscal, o pagamento de propinas, suborno, a elaboração de peças, a realização de demonstrativos e documentos falsos, balanços fraudulentos e/ou comprovantes de rendimentos sem o respectivo respaldo, dentre outros. A pergunta que deve ser feita é: porque tais profissionais agem dessa maneira? Muitas vezes,

os profissionais contábeis têm anuência e permissão dos próprios empresários para os quais trabalham.

Vale ressaltar que a permissão ou apenas o pedido de clientes não é uma justificativa para que o profissional cometa fraude, sempre há outra saída e sempre outra opção. Porém existem casos em que os contadores são obrigados a praticar tais atitudes porque lhe foi subordinado, ou seja, alguém com maior poder, podendo ser até seu superior, lhe pediu isso e, com medo de perder o emprego, assim o faz. Ou, um bom cliente lhe pede um favor, por exemplo, e o mesmo não tem coragem de dizer não com medo de perde-lo. Mas, se todos os profissionais agissem conforme a ética, essas pessoas que detêm o poder econômico não conseguiriam forçá-los a agirem de modo contrário, pois não encontrariam quem o fizesse.

Há quem diga que maus profissionais se encontram apenas em pequenas empresas, ora, não se vê fraudes apenas por empresas desconhecidas, pelo contrário, já houve fatos em que grandes bancos em época de crise ou à beira da falência elaboraram demonstrações contábeis falsas, forjando números e a verdadeira situação da instituição, encobrendo, assim, esses fatos da sociedade e principalmente de acionistas. Demonstrações essas, auditadas por grandes empresas de auditoria e que não receberam nenhuma alusão a possíveis indícios de fraudes. Então, pode-se afirmar que cabe ao caráter e a ética da pessoa caracterizá-la como sendo um bom ou mau profissional.

A contabilidade em si é chamada por muitas pessoas como “um mal necessário”. É caracterizada como sendo muito burocrática, exigente, e esses pensamentos discriminatórios são bastante comuns. Na verdade, a contabilidade se torna necessária em quase tudo que a pessoa for fazer hoje, seja abrir um escritório, contratar um funcionário, realizar um financiamento no banco, receber restituição de imposto de renda, enfim, para todos os atos ligados a jurisdição, a legalização, dentre outros, precisa-se ter conhecimento de contabilidade e contar com o auxílio de um contador. As pessoas geralmente só valorizam uma profissão quando precisam da mesma, quando um profissional consegue demonstrar que é útil para a sociedade, e é assim na contabilidade, quando os profissionais da área agem com a conduta ética e com as normas em geral, são respeitados e admirados pelo serviço que desempenham.

Uma vez que um cliente solicita um trabalho ilegal, e o contador recusa, estará dessa forma mostrando a sua conduta ética, que é esperada pelos profissionais da área e não só isso, mas também estará de acordo com a sua moral social e sua ética pessoal. É notório que a aplicação da ética na contabilidade e em todas as outras áreas profissionais é difícil, mas existem caminhos que podem facilitar esse procedimento. Uma das alternativas para a realização desse processo é a implementação desde cedo nas escolas e universidades. Pensando nisso, e vendo que as fraudes e escândalos envolvendo contadores aumentaram significativamente, e ainda, preocupados com esses índices, o Ministério da Educação tomou uma atitude acertada quando acresceu o estudo da Ética Geral e Profissional na educação de nível superior nos cursos de Ciências Contábeis.

A introdução dessa nova disciplina no curso tem como objetivo orientar os estudantes das suas responsabilidades ao exercer a profissão, bem como mostrar como suas atitudes poderão torná-lo um profissional valorizado e de caráter. Pois só assim os futuros profissionais adquirem a consciência dos valores éticos da profissão, da importância de seu papel na sociedade e das consequências que as condutas não éticas provocam na classe contábil como um todo. Sendo assim, ele certamente procurará agir de forma ilibada, pois, disto dependerá a sua sobrevivência profissional. Outra forma para inibir atos fraudulentos, que aliás, já existe, é o exame de suficiência. O exame é uma importante ferramenta para a ética, pois possibilita o acesso ao pleno exercício da profissão, aos que comprovarem real e sólido conhecimento sobre a contabilidade. Além de ser testado quando da sua entrada na profissão, o contabilista deve procurar a educação continuada, que está em vias de ser normatizada. Entretanto, mais do que uma obrigação, todo profissional tem que buscar na educação continuada uma forma de estar sempre atualizado e assim, capacitado à execução de sua profissão, a partir da legislação vigente.

### **3 – CONTABILIDADE**

#### **3.1 NASCIMENTO DA CONTABILIDADE**

Segundo Ribeiro (2003), a Contabilidade é a ciência que nos permite, através de suas técnicas, manter o controle permanente do patrimônio e da organização. O

patrimônio é constituído dos bens, direitos e obrigações da empresa. Os bens são todas as coisas que possam satisfazer a necessidade do homem, podendo ser bens tangíveis e intangíveis. Os bens tangíveis são aqueles que podem ser tocados, e os intangíveis são aqueles que não podemos tocar. Os nossos direitos são todos os recebimentos de terceiros. E as nossas obrigações são todos os pagamentos a terceiros. A contabilidade por estudar, registrar e controlar o patrimônio das organizações conceitua-se como ciência porque representa uma soma de todas as técnicas para controlar o patrimônio das empresas, sendo elas, públicas ou privadas. A contabilidade abrange um amplo campo de atuação, por isso é um curso que tem alto índice de escolha atualmente pelos vestibulandos.

Quando se fala em contabilidade remete-se a um tempo antigo, pois seu surgimento se deu antes mesmo de Cristo. Segundo Sá (1987, p. 66-67), a história da contabilidade é tão antiga quanto a história da civilização. A contabilidade surgiu da necessidade da população de interpretação e compreensão dos fatos ocorridos no cotidiano, da necessidade de registros de comércio. Assim, cada pessoa criava sua própria riqueza. As primeiras cidades que tiveram os primeiros índices de comercialização foram os fenícios. Foi pensando no futuro, que surgiu a necessidade de utilizar a contabilidade, a fim de que se pudessem registrar as compras, as vendas, as possibilidades de consumo, produção, dentre outros. À medida que as pessoas valorizavam seus bens, havia a necessidade de multiplicar suas riquezas, e só com a contabilidade, isso era possível. Pois, um dos principais objetivos da contabilidade é manter o controle permanente do patrimônio.

O desenvolvimento da Contabilidade se deu em grandes períodos. Melis (Apud SÁ, 1997, p. 13-4) divide o desenvolvimento da Contabilidade em quatro grandes períodos assim denominados por ele:

- I. Mundo Antigo – Dos primórdios da história até o ano de 1202 da era cristã;
- II. Sistematização – De 1202, por causa da formação do processo das partidas dobradas, até o ano de 1494;
- III. Literatura – De 1494, com a publicação da obra de Luca Pacioli, até 1840;
- IV. Científico – De 1840, com a obra de Francesco Villa, até os dias atuais.

A Contabilidade no **Mundo Antigo** se deu desde os primórdios da história até o ano da era cristã. Ludícibus e Marion (1999, apud Beuren, et.al 2003, p.23), colocam que a fase da Contabilidade do Mundo Antigo compreende desde os primórdios da história até aproximadamente o ano de 1200 d.C., e seus acontecimentos marcam o nascimento da Contabilidade. Os autores referidos acima ainda expõem que a Contabilidade surgiu para atender à necessidade de avaliar a riqueza do homem, bem como os acréscimos e decréscimos dessa riqueza. Aproximadamente 4.000 anos a.C. quando se adentra na história da Contabilidade, observa-se que não havia moeda, nem números, muito menos escrita formal. Para o homem pastor ter conhecimento do aumento do seu rebanho de um inverno para outro, comparava-se a quantidade de pedrinhas entre os dois períodos.

Ludícibus e Marion (2002) afirmam que o desenvolvimento da Contabilidade foi muito lento ao longo dos séculos. A primeira etapa da Contabilidade foi chamada de Fase Empírica, e foi nessa fase que era utilizado os desenhos, as imagens e figuras para identificar o patrimônio existente. A fase da contabilidade no mundo antigo se deu entre 1202 até 1494, que contempla duas fases, sendo elas: O mundo antigo e a era da sistematização. E foi nessa época que a contabilidade recebeu diversos benefícios com os avanços da ciência, principalmente das grandes invenções e da matemática. No período medieval foram essas duas fases que influenciaram diretamente a Contabilidade.

No que se refere à origem dos métodos contábeis, não resta dúvidas de que a Contabilidade deu os seus primeiros passos na região da Mesopotâmia, pois revisão de contas e apuração de custos já era praticada nas civilizações da Suméria e Babilônia. E de acordo com Lopes de Sá (1997, p. 12) “a escrituração contábil nasceu antes mesmo que a escrita comum aparecesse, ou seja, o registro da riqueza antecedeu aos demais, como comprovam os estudos realizados sobre a questão, na antiga Suméria”. Portanto, os egípcios deram um grande passo no desenvolver da Contabilidade à medida que escriturava suas contas com base no valor de sua moeda, sendo possível assim determinar as contas contábeis representantes do patrimônio e seus respectivos valores.

No Segundo momento, por volta de 1202 a 1494, surgiu o Método das Partidas Dobradas, com a **Era da Sistematização**. Foi nesse período que se formou o processo das partidas dobradas que enfatiza a teoria contábil do débito e do

crédito correspondente à teoria dos números positivos e negativos, marcada pela obra de Frei Luca, que contribuiu para inserir a contabilidade entre os ramos do conhecimento humano. Foi um período muito importante na história do mundo, sobretudo na história da Contabilidade, sendo essa fase considerada como a "Era Técnica", devido às grandes invenções, como moinho de vento, aperfeiçoamento da bússola, dentre outros, que abriram novos horizontes aos navegadores.

Também nessa época, a indústria artesanal proliferou-se com o surgimento de novas técnicas no sistema de mineração e metalurgia. Com o comércio exterior, surgiu o livro caixa, pois havia a necessidade na época de registrar os recebimentos e pagamentos em dinheiro e de forma incipiente já se utilizavam, o débito e o crédito. Nos séculos XII e XIII, o aperfeiçoamento e o crescimento da Contabilidade foram uma consequência das necessidades geradas pelo advento do capitalismo. O processo de produção na sociedade capitalista gerou a acumulação de capital, alterando assim as relações de trabalho, substituindo o trabalho escravo pelo o trabalho assalariado, tornando os registros ainda mais complexos. E no final do século XIII surgiu a conta "Capital", representando o valor dos recursos injetados nas companhias pela família proprietária.

Nessa fase, destacou-se o Método das Partidas Dobradas que teve sua origem na Itália, sem se saber ao certo a exata região. Foi criado por Frei Luca Paciolo, considerado o pai da Contabilidade, com sua obra: O Tractatus de Computis et Scripturis (Contabilidade por Partidas Dobradas) publicado em 1494. Ao longo dos tempos, foram diversas hipóteses sobre o nascimento da técnica da Contabilidade por Partidas Dobradas. Schmidt (2000) relata que em sítios arqueológicos localizados em Israel, Síria, Iraque, Turquia e Irã foram encontradas, datadas de 8000 a 3000 a.C., fichas de barro, com os mais variados formatos, incisões e perfurações, listando na maioria das vezes rebanhos de carneiro. Essa ação foi considerada como o ato atual de débito de entrada e atual entrada de crédito. O ato de colocar as fichas de barro nos envelopes significava o registro dos ativos, e quando de forma rudimentar, o homem imprimia um relatório e colocava na parte exterior do envelope com os dados de cada ficha, isso pode ser considerado como uma contra entrada do sistema contábil.

A **Era da Literatura** ou período moderno foi a fase da pré-ciência. Um fato marcante que ocorreu em 1494 foi a publicação do livro de Luca Pacioli, "Summa de

Aritmética, Geometria, Proportioni et Proportionalitá". Antes da publicação desse livro pode-se dizer que a contabilidade centrava-se em cálculo e escrituração, sendo utilizada para ter e contar. Até porque naquela época, a escrituração era realizada com o objetivo apenas do registro mecânico da conta com determinado valor. Com a era da sistematização, advindo com o método das partidas dobradas era possível fornecer informações sobre a posição atual dos negócios e organizar os dados contábeis.

O aparecimento da obra de Frei Luca Pacioli, marca o início da fase moderna da Contabilidade. O livro de Luca Pacioli era composto por 36 capítulos, discorrendo sobre a parte contábil. Como descreve Paulo Schmidt (2000), desse tratado surgiram alguns legados de suma relevância para a Contabilidade, como por exemplo: A definição de inventário e explicações sobre como realizar os registros; A organização dos lançamentos contábeis de acordo com as operações a medida que ocorria, elas eram registradas surgindo assim o Livro Diário e o Livro Razão; E também a autenticação desses livros como sendo uma maneira para evitar fraudes nos registros contábeis; O confronto entre os lançamentos do razão e do diário; O registro de receitas e despesas; E entre outros, o sistema de partidas dobradas que evidenciava que deveria vir primeiro o devedor e depois o credor.

A contabilidade passou por inúmeras etapas buscando o estabelecimento de teorias nessa era do **Período Científico** que se iniciou em 1840. Passou-se por etapas de observação, organização dos raciocínios, dessa etapa passou para a etapa dos conceitos que por sua vez produziram enunciados que geraram as teorias. Os estudos envolvendo a Contabilidade fizeram surgir três escolas do pensamento contábil: A primeira escola era chefiada por Francisco Villa, criando a Escola Lombarda; A segunda escola foi a Toscana, comandada por Giuseppe Cerboni; E a terceira e última escola foi a Escola Veneziana, liderada por Fábio Bésta.

A 1ª escola é denominada como Escola Administrativa ou Lombarda (chamada assim pela sua localização ser em uma cidade chamada Lombardia, na Itália). Nessa escola a contabilidade é tida como um conjunto de “[...] noções econômicas e administrativas aplicadas à arte de escriturar os livros e registrar as contas. [...] é preciso que o contador tenha um perfeito conhecimento da gestão da entidade e não domine apenas técnicas de registro contábil” (SCHMIDT, 2000, p.

54). Essa escola contribuiu para a evolução científica da Contabilidade, pois a retratou como sendo um instrumento de informação gerencial para a tomada de decisões da administração e não apenas uma simples escrituração.

A 2ª escola é a Escola Personalista ou Toscana, foi fundada na segunda metade do século XIX e defendia a personificação das contas. Para essa escola “as contas deveriam ser abertas em nomes de pessoas verdadeiras, físicas ou jurídicas; o dever e o haver representavam débitos e créditos das pessoas titulares dessas contas” (SCHMIDT, 2000, p. 61). A Escola Personalista como o nome já remete, nasceu para dar personalidade às contas, explicando a relação existente dos direitos e das obrigações, produzindo uma melhor visualização e composição.

A Escola Personalista tem como seus principais seguidores: Michele Riva, Francesco Bonalumi, Clitofonte Bellini, e em especial, Franchesco Marchi, o iniciador da escola, Giuseppe Cerbon, o construtor da teoria personalista e Giovani Rossi (Schmidt e Santos 2006). Essa escola foi considerada uma corrente de pensamento contábil que nasceu em reação ao Contismo: a teoria das contas, dando personalidade às contas para explicar as relações do direito e obrigações.

A 3ª e última escola é a Escola Controlista ou Veneziana comandada por Besta. Para Besta o controlismo tinha como objeto do seu estudo o controle econômico, ou controle da riqueza aziendale (Sá, 1997). Essa escola surgiu em aversão ao Personalismo e cria uma nova ideia de pensamento. Segundo Schmidt e Santos (2006) para Besta o que caracterizava a escola controlista era a diferença do conceito de Administração geral que a ação de administrar, e a da Administração econômica que é a ação de administrar o patrimônio da empresa tendo seu objetivo de trazer mais riquezas, e assim considerada uma riqueza econômica.

Os mesmos autores dizem que:

“A administração econômica de Besta compreende três series de esforços:  
Gestão: que visa a administração do patrimônio;  
Direção: que busca a harmonia entre administração econômica e as relações internas e externas da entidade;  
Controle: que visa impedir o desperdício, antes, durante e depois (papel da contabilidade) (Schmidt e Santos, 2006, pag. 59).”

Portanto, o estudo da Escola Veneziana ou Controlista era voltado para as causas e efeitos que esta administração econômica era revelada, a contabilidade de Fábio Besta era uma contabilidade de controle econômico. É nessa escola que se idealizava o objetivo da Contabilidade como sendo o controle da riqueza

administrativa. E para obtenção desse controle é necessário: Gestão que é administrar o patrimônio; Direção que é uma conformidade entre as relações internas e externas e Controle que tende a não haver o desperdício, no qual esse seria o papel da contabilidade.

Desse modo, pode-se concluir que a Contabilidade passou por diversos estágios, e em cada um deles uma das escolas contribuiu e influenciou a sua atual apresentação. Percebe-se que mesmo a Contabilidade estando em constante mudança e evolução, mantém a essência das teorias do passado, pois o pensamento contábil teve início fundamentado com Luca Paccioli e sua evolução seguiu com os pensadores de cada escola.

O contador tem a função de orientar os donos das empresas sobre as mudanças necessárias a serem feitas em relação a seus patrimônios, relatar e registrar tudo que ocorre na organização para haver um balanço detalhado dos fatos ocorridos na empresa durante certos períodos. O contador é o responsável por administrar o patrimônio das entidades, sempre aconselhando a melhor atitude a ser tomada perante situações diversas. É importante lembrar que antigamente os produtos eram trocados ou vendidos à vista, ou seja, não havia crédito, apenas débito.

Segundo Franco (1996), com a necessidade de saber quais os lucros recebidos e a quantia de suas riquezas, criou-se a Contabilidade. A mesma auxiliou para registros e relatos corretos a respeito dos bens das pessoas. A profissão Contábil é uma das 30 regulamentadas, ou seja, que precisa de um diploma para ser exercida, sendo assim submetida a uma série de códigos de ética, leis, órgãos de controles, sendo um Conselho Federal de Contabilidade e 27 Conselhos Regionais de Contabilidade. A Classe encontra-se dividida em duas categorias distintas: O Técnico com formação de ensino médio e o Contador com formação superior – Bacharel em contábeis.

### **3.1.1 Contabilidade No Brasil**

De acordo com Hilário Franco (1996) a contabilidade é a ciência (ou técnica, segundo alguns) que estuda, controla e interpreta os fatos ocorridos no patrimônio das entidades, mediante o registro, a demonstração expositiva e a revelação desses fatos, a fim de oferecer informações sobre a composição do patrimônio, suas

variações e o resultado econômico decorrente da gestão da riqueza patrimonial. Um dos principais objetivos da contabilidade é manter o controle permanente do patrimônio. O patrimônio são todos os bens, direitos e obrigações. Os bens são todas as coisas que satisfazem o ser humano, podendo ser tangíveis e intangíveis. Os bens tangíveis e intangíveis ainda podem ser móveis, que podem ser locomovidos ou se locomoverem sozinhos, como por exemplo, um cachorro. E podem ser imóveis, que não podem ser retirados do local, como por exemplo, uma árvore. Os nossos direitos e obrigações também fazem parte do nosso patrimônio.

O real objetivo da contabilidade é acompanhar a evolução econômica e financeira da entidade. De acordo com Crepaldi (1995, p.20) a contabilidade tem como objetivo: “controlar o patrimônio da entidade; apurar o resultado das entidades; prestar informações sobre o patrimônio, sobre o resultado das entidades aos diversos usuários das informações contábeis”, ou seja, é fornecer informações quantitativas e qualitativas sobre o estado patrimonial dos agentes econômicos, que alteram o valor do Patrimônio Líquido para mais ou para menos, sendo os termos utilizados corretamente: Receitas e Despesas. Constituindo assim, uma relevante importância na tomada de decisões.

O período de desenvolvimento da Contabilidade no Brasil foi um período muito extenso, portanto serão apresentados a seguir os fatos mais marcantes de toda a história. Paulo Schmidt (2000) propõe que a Contabilidade brasileira pode ser dividida em dois grandes momentos, o período que vai desde o descobrimento do Brasil até o ano de 1964, e o período em que se inicia em 1964, quando foi introduzido um novo método de ensino da Contabilidade no país. O ano em que foi proclamada a Independência do Brasil, o país não passou por grandes avanços, conhecido como período colonial.

A primeira etapa da Contabilidade no Brasil se deu entre 1500 a 1822. Segundo Marion (2005), a partir da descoberta do Brasil em 1500, a história da contabilidade começava a surgir. O Brasil passou pelo ciclo do Pau Brasil, da cana de açúcar, da exploração do ouro. Esses e outros acontecimentos marcaram o movimento migratório que destacou a necessidade de maior controle das riquezas. Em 1702 o Governo decretou a Intendência de Minas que tinha como objetivo dirigir a exploração, fiscalizar e cobrar tributos em todas as capitanias em que houvesse mineração.

Como narra Furtado (1988), para melhorar a cobrança de tributos e tentar evitar a sonegação dos impostos, cuja carga era alta para os mineradores, foram criadas as Casas de Fundição e da Moeda em Vila Rica, no ano de 1719, onde o ouro era fundido e cunhado. Com a introdução do método das partidas dobradas na Era da Sistematização, uma importante manifestação contábil brasileira ocorrida em 1808 foi com a chegada da corte portuguesa no país, e na mesma época a publicação de um alvará que obrigava os Contadores Gerais da Real Fazenda a aplicar o método na escrituração mercantil.

Já no período entre 1822 a 1889 Schmidt (2000) descreve que uma das primeiras grandes manifestações da legislação foi a criação, em 1850, do Código Comercial que estabeleceu a obrigatoriedade da escrituração contábil e da elaboração da demonstração do Balanço Geral, anualmente. Estabelecia que o Balanço deveria conter os bens, direitos e obrigações das empresas comerciais. Segundo o mesmo autor, outro processo marcante foi a criação do Instituto Comercial do Rio de Janeiro no ano de 1856 e sete anos depois, em 1863 introduziu-se a disciplina de Escrituração Mercantil para que assim pudesse melhorar a qualificação dos alunos na prática dos registros contábeis.

Uma série de eventos ocorreu após a Proclamação da República que influenciou o desenvolvimento da Contabilidade no Brasil. A criação do curso regular foi um desses eventos, no qual oficializava a profissão contábil. Apenas em 1770, a profissão contábil foi regulamentada. Logo depois, acontece a regulamentação oficial da profissão, sendo conhecida como guarda-livros. Durante este processo, os primeiros passos foram dados para a evolução da contabilidade no país juntamente com o aperfeiçoamento da área. Por meio deste desenvolvimento, houve a necessidade de conhecer as línguas portuguesa e francesa, bem como, ser eficiente nas técnicas de datilografia, pois, nesta época, já existia a máquina de escrever. E ao mesmo tempo o país passava por outra evolução, o desenvolvimento da agricultura e evolução e expansão inicial da indústria.

Em 1946 foram fundadas a Universidade de São Paulo e a Faculdade de Ciências Econômicas e Administrativas. Foram dois eventos importantes para o desenvolvimento da Contabilidade no Brasil, pois instituiu o curso de ciências contábeis e com isso surgiu um centro de pesquisas totalmente nacional, criando assim o Conselho Federal e Conselhos Regionais de Contabilidade. A criação do

Conselho Federal de Contabilidade (CFC) demonstrou a pressa que os contabilistas tiveram para ver o seu órgão de classe em funcionamento. Tão logo instalado, o CFC já começa a atuar para cumprir a função pelo qual foi criado, que é a de oferecer condições para instalação e funcionamento dos conselhos regionais de contabilidade.

Tais conselhos, além de fiscalizar e registrar o exercício profissional, disponibilizam métodos necessários para os profissionais se qualificarem, atendendo às exigências do mercado de trabalho e à sociedade, que clama por serviços de qualidade. A partir daí, o exercício profissional contábil passou a estar ligado à preparação escolar, ou seja, para exercer a profissão era necessário obter conhecimento por meio dos estudos. A profissão no Brasil foi marcada por essas e outras vitórias conquistadas, sendo bastante comemorada pelos líderes da área na época. Foi assim que a criação dos conselhos federais de contabilidade se multiplicou. Isso já acontecia nas áreas de engenharia e advocacia, até então, naquele período, as únicas de nível universitário regulamentadas no país.

Em meio a isto, o problema enfrentado pelos profissionais da área foi resolvido, visto que estes possuíam apenas o conhecimento prático e empírico, estabelecendo as condições e prazos para os registros. Menciona Coelho (2000), que era proibido que os escritórios das casas de negócios contratassem guarda-livros sem matrícula e ainda exigia que, na Contadoria Pública, só fossem aceitos profissionais que tivessem cursado as aulas de comércio. Desde aquela época, se podia verificar a íntima relação e a forte influência da educação no mercado de trabalho.

No ano de 1981, o CFC emitiu a Resolução nº 529 que disciplinava as Normas Brasileiras de Contabilidade. Por causa das mudanças ocorridas no Brasil com o tempo, essa resolução foi substituída pela Resolução CFC nº 751, que introduz as normas brasileiras de contabilidade, dentre as normas técnicas destaca-se a NBC – T – 1 que dispõe sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade.

### **3.1.2 Princípios Contábeis**

É de extrema importância o profissional de contabilidade ter conhecimento dos princípios contábeis e aplicá-los para um bom desempenho de sua função e manter-se informado e atualizado quanto aos princípios é de certa forma, cumprir

com eficiência e qualidade os seus serviços prestados. A palavra princípios em português tem significados variados. Franco (1997) menciona que a finalidade prática da identificação dos chamados princípios contábeis é a de servir de guia ou parâmetro para o registro de fatos e a elaboração de demonstrações, orientando a fixação de regras uniformes que facilitem a função informativa da contabilidade.

A Resolução do CFC nº 774 de 1994 diz a respeito do conceito dos Princípios de Contabilidade:

“Os Princípios Fundamentais de Contabilidade representam o núcleo central da própria contabilidade, na sua condição de ciência social, sendo a ela inerentes. Os princípios constituem sempre as vigas mestras de uma ciência, revestindo-se dos atributos de universalidade e veracidade, conservando validade em qualquer circunstância. No caso da contabilidade, presente seu objeto, seus Princípios Fundamentais de Contabilidade valem para todos os patrimônios, independentemente das Entidades a que pertencem, das finalidades para as quais são usados, da forma jurídica da qual estão revestidos, da sua localização, expressividade e quaisquer outros qualificativos, desde que gozem da condição de autonomia em relação aos demais patrimônios existentes.” (RESOLUÇÃO CFC Nº 774, 1994)

Portanto, os princípios contábeis descrevem a respeito da caracterização da entidade e do patrimônio da organização, avaliando, assim, os seus componentes e reconhecendo as mutações e os efeitos diante do patrimônio líquido. E é no art. 1º da Resolução do CFC 750/93 que consiste o conceito dos princípios contábeis.

“Art. 1º Constituem PRINCÍPIOS DE CONTABILIDADE (PC) os enunciados por esta Resolução.

§ 1º A observância dos Princípios de Contabilidade é obrigatória no exercício da profissão e constitui condição de legitimidade das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC).

§ 2º Na aplicação dos Princípios de Contabilidade há situações concretas e a essência das transações deve prevalecer sobre seus aspectos formais. (Redação dada pela Resolução CFC nº. 1.282/10)

O art. 2º da Resolução CFC nº 750/93 estabelece o conceito dos princípios contábeis:

Art. 2º Os Princípios de Contabilidade representam a essência das doutrinas e teorias relativas à Ciência da Contabilidade, consoante o entendimento predominante nos universos científico e profissional de nosso País. Concernem, pois, à Contabilidade no seu sentido mais amplo de ciência social, cujo objeto é o patrimônio das entidades.”

Os princípios contábeis são tão importantes que devem ser seguidos obrigatoriamente pelos profissionais de contabilidade, sob a pena de sofrer sanções pelos Conselhos Regionais de Contabilidade de cada Estado. Segundo o art. 3º da Resolução 750/93 do CFC (Redação dada pela Resolução CFC nº. 1.282/10), são sete princípios contábeis, sendo que um foi revogado:

### Princípio da Entidade

O conceito do princípio da entidade está disposto no Art. 4º do Capítulo II da Resolução do CFC nº 750/93:

“Art. 4º O Princípio da ENTIDADE reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por consequência, nesta acepção, o Patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.

Parágrafo único – O PATRIMÔNIO pertence à ENTIDADE, mas a recíproca não é verdadeira. A soma ou agregação contábil de patrimônios autônomos não resulta em nova ENTIDADE, mas numa unidade de natureza econômico-contábil.”

O princípio da entidade quando diz “[...] a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes [...]” deixa claro que o patrimônio da entidade não deve ser confundido com o patrimônio de seus sócios e proprietários, pouco importando os eventos ocorridos no patrimônio deles. E haver essa diferenciação é muito importante, até mesmo para os próprios sócios da instituição, pois a observância desse princípio consiste em eliminar fatores que de certa forma dilapidam o patrimônio das entidades, como por exemplo: Quando um administrador faz retirada de caixa para pagar uma conta pessoal ou quando o sócio

utiliza sua conta bancária pessoal para movimentar as receitas e despesas da empresa. Então, situações como essas serão evitadas para não descumprir com o que diz o Princípio da Entidade.

Para Ludícibus (2004, p. 56), Entidade é um postulado o qual considera que as transações econômicas são levadas a termo por entidades e a Contabilidade é mantida como distinta das entidades dos sócios que a compõem.

Em alguns países a diferenciação e separação dos patrimônios da empresa e sócios nem sequer é um princípio contábil, pois se acredita que é algo tão natural e fundamental de se ocorrer que nem precisa ser tido como regra, ou seja, não fazer essa confusão de patrimônios é algo tão óbvio e simples que não necessita de se criar um princípio para isso, chegando a ser banal. Entretanto, o Princípio da Entidade é mais complicado do que aparenta ser. No mundo em que vivemos as empresas não conseguem resistir sem que tenha um sistema de informação que lhes certifiquem dados concretos com finalidade nos mais diversos campos. A contabilidade está cada vez mais ganhando força sob os pontos de vista econômico, jurídico e social.

De acordo com o ponto de vista econômico, a entidade é uma massa patrimonial e sua evolução precisa ser acompanhada, tanto evolução qualitativa quanto quantitativa. E a contabilidade da entidade sob o ponto de vista econômico vem adquirindo importância no mundo todo. Já sob a ótica jurídica, a lei determina que o patrimônio do proprietário não seja confundido com o patrimônio da empresa. Sob o ponto de vista social, a entidade é avaliada pela sua contribuição à sociedade como um todo, por exemplo: Emprego, Meio Ambiente, Impostos, dentre outros. Cada vez mais se percebe que os governos, os bancos, e a sociedade em geral necessitam de informações, pois isso era algo restrito apenas às empresas. A partir daí procede ao conceito de que a consolidação de balanços abrange demonstrações de entidades juridicamente distintas, só que economicamente dependentes umas das outras.

#### Princípio da Continuidade

“Art. 5º O Princípio da Continuidade pressupõe que a Entidade continuará em operação no futuro e, portanto, a mensuração e a apresentação dos componentes do patrimônio levam em conta esta circunstância. (Redação dada pela Resolução CFC nº. 1.282/10)”

O Princípio da Continuidade como o nome remete, a continuidade das atividades da empresa deve se dar por tempo indeterminado, tendo algumas exceções nesse conceito. De tal modo, o Princípio da Continuidade quer transmitir a informação de que a empresa pode ser até comparada como algo em constante produção, venda, compra, consumo, investimento, etc. A empresa deve concretizar seus objetivos continuamente.

Em geral, as empresas não podem ser criadas com prazos determinados, ou seja, não pode se estabelecer um prazo para o seu encerramento, até porque isso irá depender do andamento da mesma, da sua rentabilidade ou até mesmo de questões pessoais sobre os donos do estabelecimento. Quando uma empresa é aberta, partimos do pressuposto de que a mesma atuará de modo indefinido ao longo do tempo. Às vezes há fortes evidências de que a empresa irá descontinuar em decorrência de dificuldades financeiras ou de mercado, enfim, de qualquer situação. É a mesma coisa de uma vida, quando uma pessoa nasce não há prazo estimulado para a sua morte, a pessoa pode viver muito tempo como também pode viver pouco tempo.

De acordo com Reis (2004), o fundamento deste princípio baseia-se na ideia de que, para a Contabilidade, as entidades jurídicas têm vida ilimitada, até que fato qualquer venha provocar a sua descontinuidade. Portanto, como diz o art. 5º, a continuidade ou a descontinuidade da entidade, bem como a sua vida definida ou provável, devem ser consideradas quando da mensuração e a apresentação dos componentes do patrimônio, considerando que a entidade, terá sua vida continuada no futuro. Na ausência de continuidade da empresa, não há como apurar o resultado da empresa com exatidão, pois muitos valores estocados no Ativo, para serem transformados em despesas, posteriormente, teriam de ser descarregados para o resultado no ano de sua própria aquisição.

### Princípio da Oportunidade

“Art. 6º O Princípio da Oportunidade refere-se ao processo de mensuração e apresentação dos componentes patrimoniais para produzir informações íntegras e tempestivas.

Parágrafo único. A falta de integridade e tempestividade na produção e na divulgação da informação contábil pode ocasionar a perda de sua relevância, por isso é necessário ponderar a relação entre a oportunidade e a confiabilidade da informação. (Redação dada pela Resolução CFC nº. 1.282/10)”

O Princípio da Oportunidade compreende dois aspectos importantes, a integridade e a tempestividade, sendo conceitos que se completam. É nesse princípio que é relatado sobre as variações patrimoniais lidadas pela organização, sendo que muitos autores denominam esse princípio como sendo o Princípio da Universalidade. Conforme descreve o art.6º, tal princípio traz o entendimento de que deve haver o registro e o relato das variações patrimoniais sofridas pela entidade no momento em que ocorreram, sem deixar nada de fora. O Princípio da Oportunidade faz referência à prestação de informações fidedignas e confiáveis a respeito do patrimônio da organização, estabelecido em um determinado período.

A respeito do princípio em estudo, Sá mostra um conceito bem sucinto:

“O princípio preocupa-se com matéria relativa ao registro contábil e com as caracterizações precisas das dimensionalidades relativas aos diversos fatos patrimoniais (tempo, causa, qualidade, quantidade; só exclui os problemas especiais, omitindo-se quanto a eles)”. (SÁ, 1999, p. 89)

O Princípio da Oportunidade deve ser notado sempre que haja variação patrimonial na entidade, cujas principais origens sejam:

- Transações realizadas com outras entidades, formalizadas mediante acordo de vontades, independentemente da forma ou da documentação de suporte, como compra ou venda de bens e serviços;
- Eventos de origem externa, de ocorrência alheia à vontade da administração, mas com efeitos sobre o patrimônio, como modificações nas taxas de câmbio, quebras de clientes, efeitos de catástrofes naturais, etc.;
- Movimentos internos que modificam predominantemente a estrutura qualitativa do patrimônio, como a transformação de materiais em produtos semiacabados ou destes em produtos acabados, mas também a estrutura quantitativo-qualitativa, como no sucateamento de bens emprestáveis.

Quando o artigo 6º citado neste Princípio trata da tempestividade, entende-se que o registro na empresa deve ser registrado logo quando ocorre. E a integridade quer dizer que se deve obedecer à fiel expressão do fenômeno patrimonial ocorrido. Deste modo, a informação contábil deve ser feita integralmente e de forma ágil, tanto na sua produção quanto na sua divulgação, e que represente assim as variações ocorrentes no patrimônio da entidade em certo período, caso isso não aconteça haverá a perda se sua importância, por isso é necessário que se pondere a relação entre a oportunidade e a confiabilidade da informação.

## Princípio do Registro pelo Valor Original

“Art. 7º O Princípio do Registro pelo Valor Original determina que os componentes do patrimônio devem ser inicialmente registrados pelos valores originais das transações, expressos em moeda nacional.

§ 1º As seguintes bases de mensuração devem ser utilizadas em graus distintos e combinadas, ao longo do tempo, de diferentes formas:

I – Custo histórico. Os ativos são registrados pelos valores pagos ou a serem pagos em caixa ou equivalentes de caixa ou pelo valor justo dos recursos que são entregues para adquiri-los na data da aquisição. Os passivos são registrados pelos valores dos recursos que foram recebidos em troca da obrigação ou, em algumas circunstâncias, pelos valores em caixa ou equivalentes de caixa, os quais serão necessários para liquidar o passivo no curso normal das operações; e

II – Variação do custo histórico. Uma vez integrado ao patrimônio, os componentes patrimoniais, ativos e passivos, podem sofrer variações decorrentes dos seguintes fatores:

a) Custo corrente. Os ativos são reconhecidos pelos valores em caixa ou equivalentes de caixa, os quais teriam de ser pagos se esses ativos ou ativos equivalentes fossem adquiridos na data ou no período das demonstrações contábeis. Os passivos são reconhecidos pelos valores em caixa ou equivalentes de caixa, não descontados, que seriam necessários para liquidar a obrigação na data ou no período das demonstrações contábeis;

b) Valor realizável. Os ativos são mantidos pelos valores em caixa ou equivalentes de caixa, os quais poderiam ser obtidos pela venda em uma forma ordenada. Os passivos são mantidos pelos valores em caixa e equivalentes de caixa, não descontados, que se espera seriam pagos para liquidar as correspondentes obrigações no curso normal das operações da Entidade;

c) Valor presente. Os ativos são mantidos pelo valor presente, descontado do fluxo futuro de entrada líquida de caixa que se espera seja gerado pelo item no curso normal das operações da Entidade. Os passivos são mantidos pelo valor presente, descontado do fluxo futuro de saída líquida de caixa que se espera seja necessário para liquidar o passivo no curso normal das operações da Entidade;

d) Valor justo. É o valor pelo qual um ativo pode ser trocado, ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras, dispostas a isso, em uma transação sem favorecimentos; e

e) Atualização monetária. Os efeitos da alteração do poder aquisitivo da moeda nacional devem ser reconhecidos nos registros contábeis mediante o ajustamento da expressão formal dos valores dos componentes patrimoniais.

§ 2º São resultantes da adoção da atualização monetária:

I – a moeda, embora aceita universalmente como medida de valor, não representa unidade constante em termos do poder aquisitivo;

II – para que a avaliação do patrimônio possa manter os valores das transações originais, é necessário atualizar sua expressão formal em moeda nacional, a fim de que permaneçam substantivamente corretos os valores dos componentes patrimoniais e, por consequência, o do Patrimônio Líquido; e

III – a atualização monetária não representa nova avaliação, mas tão somente o ajustamento dos valores originais para determinada data, mediante a aplicação de indexadores ou outros elementos aptos a traduzir a variação do poder aquisitivo da moeda nacional em um dado período. (Redação dada pela Resolução CFC nº. 1.282/10).”

Quando o art. 7º da Resolução 750/93, “[...] determina que os componentes do patrimônio devem ser inicialmente registrados pelos valores originais das transações, expressos em moeda nacional”. Deixa claro que essa peculiaridade da lei demonstra que os registros dos fatos contábeis sejam realizados somente na moeda vigente no país, visando facilitar a comparabilidade e agrupamento de valores. Segundo o entendimento de Ludícibus (2004, p. 113), o Princípio do Registro pelo Valor Original ordena que os componentes do patrimônio tenham seu registro inicial efetuado pelos valores ocorridos na data das transações havidas com o mundo exterior à entidade, estabelecendo, pois, a viga-mestra da avaliação patrimonial: a determinação do valor monetário de um componente do patrimônio.

A Lei 4.320/64 conforme menciona no seu artigo 106 dá suporte a esse princípio, diz que a avaliação dos elementos patrimoniais deverá obedecer ao seguinte:

- “a) Os débitos e créditos (obrigações e direitos), bem como os títulos de renda, pelo seu valor nominal, feita a conversão, quando em moeda estrangeira, à taxa de câmbio vigente na data do balanço;
- b) Os bens móveis e imóveis, pelo valor de aquisição ou pelo custo de produção ou de construção;
- c) Os bens de almoxarifado, pelo preço médio ponderado das compras.”

Ludícibus (2000) considera que este princípio seja uma sequência natural do postulado da continuidade. Afirma ainda o autor que os ativos são incorporados pelo preço pago para adquiri-los ou fabricá-los, mais todos os gastos incluindo-se todos aqueles necessários para colocá-los em condições de gerar benefícios para a empresa. Então, pode-se afirmar que esse princípio se baseia no registro das transações da entidade na data que foi realizado e também pelo valor da sua concretização. Porquanto, fica implícito que os ativos serão registrados pelo valor de aquisição, de construção ou de fabricação, e os passivos serão registrados pelos valores correspondentes nos documentos que comprovem a dívida.

#### Princípio da Atualização Monetária

O princípio da atualização monetária, como o nome já diz, visa compensar nos balanços contábeis e patrimoniais da empresa as distorções ocorridas com a desvalorização da moeda nacional, portanto, esse princípio tende a ajustar o valor real expresso nas transações referidas. Porém esse princípio não existe mais, pois

foi revogado pela Resolução do CFC nº 1.282/10. Porém, a atualização monetária continua a existir como elemento das bases de mensuração dos componentes patrimoniais, sendo tratada dentro do Princípio do Registro pelo Valor Original que já foi discorrido.

### Princípio da Competência

“Art. 9º O Princípio da Competência determina que os efeitos das transações e outros eventos sejam reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento.

Parágrafo único. O Princípio da Competência pressupõe a simultaneidade da confrontação de receitas e de despesas correlatas. (Redação dada pela Resolução CFC nº. 1.282/10)”

Conforme o art. 9º, o Princípio da Competência decide que as transações e sejam reconhecidos no momento em que ocorrem, ou seja, no período que se refere, independentemente do pagamento ou do recebimento da transação. Esse princípio tem como fundamento, a temporalidade da receita e da despesa, a correlação entre elas e a independência entre sistema de resultado e outros sistemas. Portanto, implica na comparação das receitas e das despesas correspondentes.

É importante ressaltar que esse princípio consiste em apropriar todas as receitas e despesas no período, por mais que não tenham sido pagas ou que não tenham recebido ainda, pois todas as receitas e despesas deverão ser atribuídas na apuração do exercício no período em que ocorreram, sempre simultaneamente quando se correlacionam. Será esse princípio que determinará quando as alterações no ativo ou no passivo resultarão em aumento ou diminuição no patrimônio líquido. E a partir daí, serão estabelecidas as diretrizes para a classificação das mutações patrimoniais.

### Princípio da Prudência

“Art. 10. O Princípio da PRUDÊNCIA determina a adoção do menor valor para os componentes do ATIVO e do maior para os do PASSIVO, sempre que se apresentem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o patrimônio líquido.

Parágrafo único. O Princípio da Prudência pressupõe o emprego de certo grau de precaução no exercício dos julgamentos necessários às estimativas em certas condições de incerteza, no sentido de que ativos e receitas não

sejam superestimados e que passivos e despesas não sejam subestimados, atribuindo maior confiabilidade ao processo de mensuração e apresentação dos componentes patrimoniais. (Redação dada pela Resolução CFC nº. 1.282/10)

Art. 11. A inobservância dos Princípios de Contabilidade constitui infração nas alíneas “c”, “d” e “e” do art. 27 do Decreto-Lei n.º 9.295, de 27 de maio de 1946 e, quando aplicável, ao Código de Ética Profissional do Contabilista. (Redação dada pela Resolução CFC nº. 1.282/10)

Art. 12. Revogada a Resolução CFC n.º 530/81, esta Resolução entra em vigor a partir de 1º de janeiro de 1994”.

O Princípio da Prudência conforme indica o art. 10 apresentado, determina que sempre que a pessoa física ou jurídica tiver a receber, não deverá adotar o valor real que tem direito, mas sim uma quantia menor, para que só assim quando efetivamente receber o pagamento, tiver a impressão de que houve um “aumento” no seu ativo que não era esperado. E quando a pessoa física/jurídica tiver a pagar, deverá adotar um valor maior do que deve, para que só assim, quando efetivamente for realizar o pagamento, ter a impressão de que houve uma diminuição no que deve, ou seja, uma “diminuição” no seu passivo.

Por exemplo: Se um cliente está devendo R\$ 100,00 de honorários e você se programa ou programa no seu caixa que tem a receber apenas R\$ 80,00, quando o cliente for pagar o que deve, a prestadora do serviço terá a impressão de que recebeu R\$ 20,00 a mais, sendo que a pessoa recebeu o que tinha direito, mas cumprindo com o princípio da prudência haverá essa surpresa. A mesma coisa acontece quando a pessoa tem a pagar. Quando a empresa tiver a pagar, deverá elevar o valor real, para que só assim quando efetivamente pagar, ter a impressão de “sobrar” uma certa quantia. Por exemplo: Se a pessoa está devendo R\$ 50,00 e a pessoa/empresa se programa para pagar R\$ 80,00, quando efetivamente a pessoa for pagar, terá uma surpresa de pagar R\$ 30,00 a menos, ou seja, terá a impressão de que estava devendo mais, só que pagou menos, cumprindo assim com o princípio da prudência.

### **3.1.3 Profissão Do Contador e sua Importância**

O contador é o profissional que dirige atividades contábeis dentro de uma organização ou em uma contabilidade assessorando as atividades de outras organizações. Sua função basicamente é avaliar a situação econômica e financeira da empresa, assessorando principalmente a administração na tomada de decisões.

O contador precisa ter uma visão ampla, portanto acaba envolvendo todos os setores da empresa para um melhor acompanhamento dos negócios, objetivando assim a rentabilidade nos seus investimentos. A presente monografia apresenta o conceito da profissão do contador, analisando as funções exercidas, as habilidades requeridas diante das mudanças cotidianas ocorridas com os avanços tecnológicos, apontando assim a sua importância dentro da empresa e para a sociedade, em busca de proporcionar um conhecimento mais amplo e extenso a respeito do perfil do contador fazendo uma correlação da aplicação da ética na sua profissão.

De acordo com o desenvolvimento da Contabilidade, Coelho (2000, p. 12) articula:

“A presença de profissionais da contabilidade já é notória no Brasil desde o início da colonização. No entanto, como no Brasil o comércio local só começa a desenvolver-se de maneira mais efetiva com a chegada da corte portuguesa ao país em 1807 e com a decretação da abertura dos portos, a profissão contábil, pelo menos sob aspectos de estruturação e regulamentação profissional é bastante recente”. (COELHO, 2000, p. 12)

Assim, o contador se faz necessário desde os primórdios da civilização e são úteis principalmente para os comerciantes, por que era imprescindível ter conhecimento de suas riquezas, com o intuito de multiplicá-las. A contabilidade por ser uma ciência social, nos permite manter o controle permanente do patrimônio, através de suas técnicas. De acordo com o conceito de contabilidade, os autores Iudícibus, Martins e Gelbcke (2006) descrevem:

“A contabilidade é, objetivamente, um sistema de informação e avaliação destinado a prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, com relação à entidade objeto de contabilização.” (IUDÍCIBUS; MARTIN; GELDECK, 2006, p. 48).

Por essas e outras questões a profissão contábil se tornou indispensável para a sociedade, pois é a partir de registros, notas e relatórios feitos pelo contador, que o indivíduo ficará ciente da quantia de suas riquezas, principalmente antigamente, quando o comércio era feito através da venda e da troca e havia a precisão de identificar os devedores, diferenciando os lucros obtidos ou os prejuízos auferidos. Pode-se dizer que o contador além de registrar os fatos contábeis, avalia todos os fatos ocorridos dentro da organização, analisando as melhores ações a serem adotadas para maximizar os lucros da mesma. As empresas (pessoas jurídicas) precisam da contabilidade para efeito de fiscalização, e para o mais significativo que é o efeito controle, ou seja, manter o controle dos seus patrimônios.

A profissão do contador está regulamentada pelo Decreto-lei n.º 9.295/46, de 27 de maio de 1946 sendo que com o passar do tempo houve algumas resoluções que foram complementares a ele. Tendo em vista seu papel principal, de auxiliar as pessoas nas suas decisões, o contador, sendo um estudioso na área de contabilidade, tem o papel de fornecer informações contábeis precisas e fidedignas para os seus clientes. Esse profissional tem extrema importância na tomada de decisões, pois é o responsável por analisar as melhores atitudes a serem escolhidas de acordo com a situação vivenciada pela empresa.

De acordo com Silva (2003):

“O profissional contábil precisa ser visto como um comunicador de informações essenciais à tomada de decisões, pois a habilidade em avaliar fatos passados, perceber os presentes e predizer eventos futuros pode ser compreendido como fator predominante ao sucesso empresarial.” (SILVA, 2003, p. 3).

Além de o contador ser considerado um comunicador de informações, ele analisa os comportamentos patrimoniais da empresa periodicamente, avaliando assim a melhor atitude a ser tomada pelos proprietários e administradores da organização, pois com essa análise o sucesso na carreira empresarial poderá ser compreendido com mais precisão. Essas análises e decisões só serão precisas e possíveis através das informações adquiridas com o auxílio da contabilidade. Franco (1999) diz que “Apenas informações não mudam os comportamentos. É preciso agir de acordo com elas.” (FRANCO, 1999, p. 26). Ou seja, por mais que a contabilidade auxilie as pessoas, é necessário que o contador domine e tenha conhecimentos específicos dessa ciência. Para que o contador auxilie de maneira correta os usuários da contabilidade, é importante conter algumas características, considerando algumas atitudes.

Assim sendo, o profissional contábil é caracterizado pelo conhecimento aplicado, pela flexibilidade em enfrentar desafios e resolver problemas ocorrentes no dia a dia, sendo necessárias algumas habilidades específicas, tais como, conhecimentos de estatística, domínio dos recursos de informática, interpretação de demonstrações contábeis, conhecimento das leis, dentre outras. O contador, além disso, necessita estar atento às mudanças econômicas, além de ter um amplo conhecimento, compreendendo as normas da legislação fiscal e comercial. O contador não pode ficar alheio ao mundo que o cerca, precisa se conhecer e utilizar

das relações humanas da administração, tendo a capacidade de criar e inovar, tornando-se um autodidata por excelência.

Diante do mundo globalizado e tecnológico em que vivemos e de acordo com as mudanças ocorrentes com o tempo precisou-se aprimorar algumas habilidades. O profissional contábil precisou se qualificar com as exigências do atual mercado de trabalho. O contador, por ser uma das profissões mais antigas do mundo, torna-se cada vez mais importante dentro da sociedade frente às mudanças, tanto que o contador era imprescindível mesmo antes da civilização do homem. Além de o contador ser um comunicador de informações, desempenha um papel fundamental dentro das organizações, que é a utilização dos elementos contábeis para o controle do patrimônio.

Em virtude desses acontecimentos e das necessidades, algumas habilidades são requeridas por esse profissional, como nos mostra Franco (1999):

“[...] iniciativa, liderança, criatividade, auto desenvolvimento, multifuncionalidade, agilidade, flexibilidade, gerenciar o risco, educador, lógico de raciocínio, prontidão para resolver problemas, habilidade para lidar com pessoas, trabalho em equipe, conhecimento de línguas, informática e resistência emocional”. (FRANCO, 1999, p. 33)

Essas habilidades requeridas para ser contador, tais como, flexibilidade, sendo capaz de se adaptar em qualquer situação, criatividade, inovação, ter iniciativa dentro da empresa são as aptidões precípuas que estão cada vez mais sendo buscadas nos profissionais pelas empresas. Além de dominar as habilidades contábeis com precisão e ter aptidões de negociação.

Conforme diz Marion sobre o contador, “[...] Haja vista, ser um profissional flexível, capaz de expressar-se de maneira clara e objetiva, ser ético e ter capacidade de criar e inovar, pois vivemos num mundo globalizado e em constantes mudanças.” (IUDÍCIBUS; MARION, 2002, p. 27). Com base na opinião do autor, pode-se argumentar que é imprescindível ter objetivo e foco diante dos planos futuros, dedicar-se ao máximo na carreira escolhida, e por fim, ter conhecimentos amplos da área em que deseja atuar, visto que o campo de atuação da contabilidade é bastante extenso, sendo esse um dos benefícios que essa ciência traz para a população.

Quanto ao campo de atuação da profissão contábil existem várias oportunidades de emprego. É uma das áreas atuais com desemprego quase igual a zero, e uma das áreas com mais ramificações, na qual se pode desempenhar

diversas atividades, tais como perito contábil, auditor fiscal, empresário contábil, professor, e uma variedade de cargos em concursos públicos. Como já foi dito, são inúmeras as opções de trabalho, a amplitude de atuação do curso de ciências contábeis é muito vasta. Júlio César Zanluca destaca as principais:

- Perícia Contábil - apuração de haveres, avaliação de patrimônio líquido.
- Auditoria: exame e emissão de pareceres sobre demonstrações financeiras, controles internos e gestão.
- Fiscal: fiscalização de contribuintes.
- Gestão de Empresas – administração de finanças, custos e fluxo de caixa.
- Gestão Pública – atuação em áreas de planejamento, finanças, administração e contabilidade pública.
- Atuarial – área estatística ligada a problemas relacionados com a teoria e o cálculo de seguros.
- Consultoria – iniciativa privada, governos e ONGs.
- Ensino – atuação em disciplinas como Contabilidade Rural, Contabilidade de Custos ou Orçamento Público.

Marion (2003, p. 29) também destaca algumas funções que o contador pode exercer dependendo de sua especialização, tais como: Planejador Tributário, Contador Geral, Contador de Custos, Analista Financeiro, Contador Gerencial, Cargos Administrativos, Auditor Interno Autônomo, Auditor Independente, Consultor, Empresário de Contabilidade, Perito Contábil, Investigador de Fraudes no Ensino, Professor, Pesquisador, Escritor, Agente Fiscal, Concurso Público, Tribunal de Contas, Oficial Contador. Essas habilidades irão auxiliar o contador no crescimento profissional. Diversas habilidades tais como iniciativa, flexibilidade, visão futura dos fatos, capacidade em criar e inovar, agilidade, capacidade de lidar com constantes mudanças, interação, boas relações pessoais, domínio amplo da sua área específica e estar atento às mudanças econômicas.

A profissão do contador trouxe grandes benefícios para a sociedade, visto que antigamente ainda quando não existia a escrita e os números, a ambição do homem o levou a tornar a contabilidade uma essencialidade no cotidiano. Antigamente, havia a preocupação em saber sobre suas riquezas geradas com o

decorrer do tempo. A contabilidade veio para auxiliar as pessoas no cotidiano, nas ações financeiras e nas aplicações de suas rendas e capitais, proporcionando menores riscos ao investir e melhor destinação dos recursos aplicados, até porque a função precípua da contabilidade é controlar as variações ocorridas no patrimônio de uma empresa.

E ainda sobre a função da contabilidade e do contador, relata Anélio e Adriana (2011):

“Sua função é fornecer informações quantitativas e qualitativas sobre o estado patrimonial dos agentes econômicos, constituindo-se de relevante importância no processo de tomada de decisões. Sua tarefa é centralizar as informações de natureza econômica mediante os processos de classificação, quantificação, avaliação, registro, análise de relatórios ocorridos.” (ANÉLIO; ADRIANA, 2011, p. 16).

O fornecimento de informações importantes e tão precisas só é possível através de registros e relatos, concebidos através da contabilidade, que auxiliam com êxito nas decisões a serem tomadas dentro da organização, como por exemplo: As demonstrações do Fluxo de Caixa, Balanços Patrimoniais, Lançamentos Contábeis, Balancetes, Demonstrações de Mutações, Análises em geral, dentre outros tipos de relatórios. A função precípua da contabilidade é controlar o patrimônio da empresa, através das suas técnicas. Essas técnicas e elementos utilizados nos dão informações capazes de esclarecer e de ampliar os conhecimentos sobre os fenômenos ocorridos nas diversas situações vividas pelas organizações. Ainda sobre a finalidade da contabilidade, Franco (1997) diz:

“A finalidade da contabilidade é controlar os fenômenos ocorridos no patrimônio de uma entidade, através do registro, da classificação, da demonstração expositiva, da análise e interpretação dos fatos neles ocorridos, objetivando fornecer informações e orientações necessárias à tomada de decisões sobre sua composição e variações, bem como sobre o resultado econômico decorrente da gestão da riqueza patrimonial.” (FRANCO, 1997, p. 22).

O profissional contábil é a peça fundamental para a sobrevivência e o crescimento das empresas. Com o decorrer do tempo e com as informações, tecnologia e com todas as inovações, o papel do contador deixou de ser apenas escrituração, passando a ser um comunicador, passou a ser a de um conselheiro, analisando as melhores atitudes a serem feitas diante das situações vivenciadas por cada empresa, sendo um dos principais auxiliares da gestão da empresa. Para exercer a profissão de contador é essencial que o profissional esteja preparado para

auxiliar na tomada de decisões, desempenhando sua função de informante, visando sempre esclarecer as dúvidas dos clientes, garantindo assim sucesso nas decisões tomadas e baseando-se sempre nas informações geradas pelos elementos que a contabilidade fornece.

E uma profissão tão importante que o contador mereceu uma homenagem. Então, no dia 25 de abril comemora-se o Dia do Contabilista. Essa data foi instituída em 1926 pelo Senador João Lyra Tavares, conhecido como sendo o patrono dos Contabilistas, que durante um evento em que foi homenageado, defendeu a regularização da profissão, pronunciando as seguintes palavras: “Trabalhem, pois, bem unidos, tão convencidos de nosso triunfo, que desde já consideramos 25 de abril o dia dos contabilistas brasileiros”. E a partir daí, com o apoio da classe contábil, a data começou a ser festejada e ocorreram diversas comemorações em diversos municípios, valorizando e reconhecendo os profissionais da área.

No Estado de São Paulo, tornou-se a comemoração do profissional oficial, com a Lei Estadual nº1.989, de 23 de maio de 1979. Depois com a criação do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e dos Conselhos Regionais de Contabilidade (CRCs), por meio do Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946, a profissão auferiu cada vez mais força e maior atenção, porque o sistema tinha como função orientar, normatizar e fiscalizar o exercício da profissão contábil. Por mais que o contador tenha uma data, e uma história de batalha bonita, a sociedade precisa reconhecer mais a profissão, precisando a atividade ser mais valorizada pelas pessoas, pois sua função é bastante importante desempenhando atividades que incluem a abertura da empresa, o cumprimento das obrigações junto ao governo e apuração de informações essenciais à boa gestão do negócio.

João Eloi Olenike (2015), contador e presidente do Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT), disse em uma entrevista na comemoração do dia do contador, que: “O contador deve estar sempre atualizado e interpretar a legislação corretamente, para garantir um bom atendimento aos seus clientes”. É perceptível pela história da contabilidade, que o profissional passou por muitas dificuldades e continua passando para mostrar a sua importância perante a sociedade e todo dia enfrenta desafios para desempenhar suas atividades. Olenike considera que a Lei nº 12.741/12 “[...] obriga as e mpresas de todo o País a informar

os tributos incidentes em produtos e serviços no documento fiscal ao consumidor final”.

A Lei nº 12.741/12 foi instituída, em outubro de 2014, e seu texto diz que Emitidos por ocasião da venda ao consumidor de mercadorias e serviços, em todo território nacional, deverá constar, dos documentos fiscais ou equivalentes, a informação do valor aproximado correspondente à totalidade dos tributos federais, estaduais e municipais, cuja incidência influi na formação dos respectivos preços de venda. E discorre também que a apuração do valor dos tributos incidentes deverá ser feita em relação a cada mercadoria ou serviço, separadamente, inclusive nas hipóteses de regimes jurídicos tributários diferenciados dos respectivos fabricantes, varejistas e prestadores de serviços, quando couber.

Compreende-se que essa lei nasceu com o intuito de informar ao cidadão o quanto representa os tributos que o mesmo paga nas compras que efetua. João Eloi Olenike (2015) disse ainda em uma entrevista, que o profissional da contabilidade é um agente fundamental nesta prática, pois é ele quem orienta os clientes sobre o cumprimento desta lei, evitando prejuízos e penalidades que podem variar de uma simples advertência até multas de R\$ 5 milhões a empresas.

Portanto, elas estão obrigadas a incluir nos documentos fiscais os valores aproximados dos impostos referentes à venda de mercadorias e serviços, sendo isso uma influência na formação do preço final do produto/serviço. Essa lei é uma das que mais impactarão na rotina do profissional contábil, sendo que as empresas estão sujeitas a fiscalização do PROCON.

João Eloi Olenike ainda expõe que o Sistema Tributário bastante complexo e um emaranhado de normas que interferem e muito na rotina contábil, exigindo sempre uma excelente atualização dos profissionais da área, que além de fazer a contabilidade das empresas, ainda dedicam seu tempo a atuar como um consultor fiscal.

O mesmo considera a burocracia como sendo uma das principais barreiras às atividades dos profissionais da Contabilidade. Contudo, João Olenike manifesta-se muito otimista com o futuro da profissão, ainda mais esse momento que a contabilidade está passando, que é a implantação definitiva do Sistema Público de

Escrituração Digital-Sped, sendo que em 2016 entrará em vigor a última etapa, o e-Social.

Essas mudanças são de extrema importância para o contador, pois as obrigações acessórias daqui a alguns anos serão todas ou quase todas eletrônicas, como já é perceptível e já está acontecendo. Dessa forma, o contabilista poderá prestar serviços de assessoria em outras áreas também ligadas à Contabilidade, como por exemplo: na produção, área comercial, financeira e administrativa aos seus clientes. Sendo assim, o profissional deverá se atentar as atualizações e se cercar de bons produtos da área da tecnologia da informação.

### 3.2 O PERFIL DO CONTADOR E SUA CONDUTA ÉTICA

O perfil do contador ao longo dos tempos vem se modificando, e a profissão em si está passando por uma profunda transformação, conduzindo o profissional para novos padrões de comportamento e de qualificação. O perfil do profissional de contabilidade é o de um ser humano moderno que está sempre em busca de conhecimento, necessita se atentar às atualizações das leis e regulamentos com o intuito de ficar bem informado e atualizado para atender e resolver os eventos ocorrentes no dia a dia. Por mais que o contador saiba que o mercado de trabalho é propício para a profissão, pois é uma área que sempre está em busca de novos profissionais, ele tem que ter a consciência de que se almeja ter uma remuneração maior, a qualidade do serviço prestado deve ser melhor, então é uma profissão que visa ofertar muitos empregos, porém há a exigência de estar sempre atualizado e atender aos clientes e os respectivos usuários da contabilidade.

Como o mercado de trabalho está cada vez mais exigente e bastante concorrido, é indispensável que os profissionais estejam mais capacitados e aptos para competir nessa nova era, sempre buscando maiores qualificações e sendo capazes de aceitar riscos. Conforme Silva (2000), “O mercado atual requer modernidade, criatividade, novas tecnologias, novos conhecimentos e mudanças urgentes na visão através dos paradigmas, impondo, com isso, um desafio: o de continuar competindo.” (SILVA, 2000, p. 26). Com a modernidade, o profissional contábil necessita se atualizar, buscando aprender muito mais, diante de um mundo tão moderno, bem como utilizar continuamente as novas tecnologias, tendo em

vista criar e inovar, visto que a concorrência está cada vez mais acirrada nesse ramo de trabalho.

Segundo Montaldo (1995, p. 32) o contador:

"Deve desempenhar aqui um papel importante nas negociações inter-regionais, assessorando, pesquisando, trazendo informações e elementos que assegurem o fluxo de informação contínua, que leva a uma tomada de decisão racional, devendo oferecer um serviço socialmente útil e profissionalmente eficiente, que não seja apenas fruto da experiência e da formação universitária recebida, mas também de seu compromisso de incrementar e renovar constantemente o caudal de seus conhecimentos em prol da unidade regional". (MONTALDO, 1995, p. 32)

Assim sendo, os profissionais da área contábil precisam de conhecimentos técnicos e específicos para melhor desempenho da sua atividade. Além de ter capacidade de criar, ser proativo, não ter medo de arriscar, ter boa capacidade de comunicação e entender os aspectos técnicos dos negócios, além de estar a par dos noticiários na área são apenas algumas das habilidades imprescindíveis para ser um bom profissional. Por isso, há a necessidade do profissional contábil estar sempre bem atualizado e estudar a situação da empresa a qual irá prestar assessoria/consultoria, pois só assim poderá aconselhar no que é melhor a se fazer. O contador é considerado um agente de mudanças dentro da empresa, o mesmo torna-se um conhecedor, devendo atuar com exatidão para que haja a continuidade e o crescimento da organização.

Há muito tempo que os contadores deixaram de ser lembrados apenas como guarda-livros ou como meros apuradores de impostos, cumpridores das normas do fisco. Infelizmente, muitas pessoas ainda hoje pensam assim no mundo em que vivemos, mesmo globalizado e abarrotado de informações. A profissão contábil foi muito injustiçada nos últimos anos e, na verdade, desde que começou, pois sucintamente discorrendo, ela segue regras e regulamentos que muitas vezes a sociedade não obedece, tratando a contabilidade como um "mal necessário". A respeito da profissão contábil e da função exercida por um contador. A opinião de Silva (2003, p. 03), a esse respeito, é que:

"o profissional contábil precisa ser visto como um comunicador de informações essenciais à tomada de decisões, pois a habilidade em avaliar fatos passados, perceber o presente e predizer eventos futuros pode ser compreendido como fator preponderante ao sucesso empresarial". (SILVA, 2003, p. 3)

Os profissionais contábeis devem estar conscientes de sua importância nos cenários econômico e social, pois o Brasil é um dos principais países do Mercosul, com isso os mesmos devem buscar continuamente a renovação para vencer as novas competições e os desafios gerados pelo mercado, tendo em vista atender as expectativas dos consumidores, pois, cada vez que o tempo passa, se tornam mais exigentes e seletivos na escolha dos seus produtos e serviços. E isso ocorre pela quantidade de ofertas surgidas com as mudanças nos aspectos relacionados às suas atividades, assim sendo, o mercado futuro só tem a crescer e aumentar tanto a demanda quanto a oferta.

Portanto, é sabido que a Contabilidade é uma ciência social com extensos recursos de informação e controle, e o sucesso da empresa é mais facilmente obtido quando o profissional sabe utilizar dessas informações, tornando assim a contabilidade indispensável à gestão pública e também privada, havendo dessa forma, uma responsabilidade eminente na proteção do patrimônio das organizações. A questão de avaliar fatos passados na empresa e também presentes, já prognosticando os eventos futuros é uma habilidade que o contador deve ter. Sem essas concepções e consciência, o desenvolvimento profissional fica bastante prejudicado. Atualmente, se exige muito esforço e determinação dos profissionais, pois o mercado está cada vez mais competitivo e não aceita indecisões.

Sobre o profissional moderno, o professor Ludícibus (2000) sugere que o mesmo tem que ter iniciativa, que é muito esperada pelos empregadores, hoje em dia, através da qual o empregado demonstra vontade de fazer o serviço sem esperar por ordens de superiores, pois sabe da necessidade da realização do trabalho, então faz logo sem hesitar. Ter coragem para resolver os problemas existentes e não ter preguiça de trabalhar é outro ponto importante. Ser ético, portanto, agir de acordo com os princípios de conduta e não atender as necessidades apenas de algumas pessoas e sim, realizar um serviço justo que não prejudique ninguém. Ter agilidade e a capacidade de aprender a lidar com mudanças, bem como, para realizar o serviço, para que assim já faça outro trabalho, aumentando sua produtividade. Saber lidar com todo tipo de mudança que ocorrer, pois a maioria dos casos que acontecem no trabalho não podem ser previstos. Ter ideias também é ponto positivo para o empregado, porque demonstra que não está centrada apenas

com o serviço dado, pelo contrário, está ligado em tudo que acontece ao redor, dentre diversas outras habilidades que serão expostas no decorrer do capítulo.

Apesar de inúmeras habilidades, a profissão de contador permite ao profissional várias possibilidades de atuação e de especialização. De acordo com Marion (2005), “a contabilidade é uma das áreas que mais proporcionam oportunidades para o profissional [...]” (MARION, 2005, p. 27). O campo de atuação é bastante amplo, um profissional nessa área, além de contador pode atuar na contabilidade pública, na contabilidade bancária, na contabilidade industrial, micro e pequenas empresas, na contabilidade comercial, imobiliária, contabilidade das prestadoras de serviço, auditoria, perícia contábil, contabilidade social e do meio ambiente, e ainda podendo ser docente.

“Contabilista de hoje tem de ser moderno, ágil, competente, ter a informação na ponta da língua para ajudar seu cliente a superar a concorrência.

Para alcançar a qualidade ideal requerida pelo mercado de trabalho, o Contabilista tem que se especializar por meio de cursos de aperfeiçoamento e de pós-graduação. Deve inteirar-se, diariamente, de todas as novidades da área em que atua. Mas tem que fazer mais do que isso: tem que obedecer às regras da ética e da dignidade profissional, tem que fazer dos princípios do Código de Ética Profissional do Contabilista o seu livro de cabeceira, o seu guia de conduta profissional.

O bom Contabilista combate a sonegação e a corrupção; adota como linha de conduta o respeito à responsabilidade social e, acima de tudo, respeito à profissão que exerce. Fazendo assim, poderá esperar o mesmo respeito dos colegas e dos clientes”. (CFC, 2003, p. 09).

Portanto, é de fundamental importância, a necessidade da técnica para exercer as atividades da profissão contábil, visto que as tarefas exercidas por um contador valem-se muito da prática. A prática em fazer algo leva à experiência, que se torna técnica com o passar do tempo. A finalização do curso por si só não garante vaga no mercado de trabalho, que por sinal é bastante concorrido, o domínio de algumas habilidades torna o contador mais preparado para enfrentar desafios. Para o aluno e futuro profissional é indispensável a atualização, visto que a concorrência e exigências são constantes. E é imprescindível que haja estudo continuado, ou seja, busca incessante por aprendizagem, especialização, domínio de outros idiomas e a conscientização que no decorrer dos acontecimentos de tudo isso que as dificuldades irão se manter presentes. E claro, agir de acordo com o comportamento ético, que é a conduta que um verdadeiro profissional deve ter e desempenhar durante o exercício profissional.

Contudo, o curso de Ciências Contábeis é um dos mais procurados atualmente, pela caracterização da profissão. Dentre elas, destaca-se o vasto campo de atuação, a grande importância desse profissional dentro da sociedade, a necessidade do mesmo diante das constantes mudanças no mercado de trabalho, o perfil adotado para se tornar um profissional contábil, enfim, pelas qualidades que o mesmo apresenta, fazendo com que o aluno se sinta interessado cada dia mais em concluir sua formação.

Assim sendo, e de acordo com o contexto em que o país vive, se enquadrar no perfil do profissional contábil é um tanto trabalhoso. Além de diversas habilidades, o profissional deve ter em mente que é ele quem irá orientar as empresas na escolha do melhor caminho que irá seguir e fazer com que sobrevivam com os fatos gerados pela globalização da economia, e por isso deve haver determinação e esforço para estudar.

“No momento, no Brasil, a realidade não é tão positiva. Porém, está mudando muito rapidamente e com certeza surpreenderá a muitos. A vinda de empresas estrangeiras para o Brasil trouxe e ainda trará muitas oportunidades aos profissionais da Contabilidade. O processo da Globalização é um caminho sem volta” [...] (MARION, 2001, p. 18).

Com isso, no começo da década passada e a abertura de mercado, o Brasil presenciou a chegada de novas tecnologias e introduziu com o passar do tempo, os modelos de administração trazidos pelas empresas estrangeiras. Foi dessa forma, que as empresas estrangeiras trouxeram resultados positivos para os profissionais contábeis, trazendo assim oportunidades e inovações. Os profissionais de contabilidade com o intuito de competir no mercado exterior, precisam estar atentos às novas ferramentas utilizadas, passando sempre por constante reciclagem para não serem excluídos desse novo mercado de trabalho. Devem melhorar sua produtividade e a qualidade dos serviços prestados para que, só assim, possam competir no mercado exterior.

Percebe-se então que o contador do século XXI é caracterizado pela modernidade apresentada nos dias atuais, uma vez que a variedade nos campos de atuação desse curso também é um referencial desta profissão. É sabido que a contabilidade é uma das ciências mais antigas do mundo, sendo utilizada desde os primórdios da civilização, havendo relatos de sua existência antes mesmo de Cristo. Sendo uma ciência social, surgiu para suprir a necessidade do homem em controlar seus bens, e saber a quantia de suas riquezas, com o objetivo de multiplicá-las.

Cada vez mais, a contabilidade nos proporciona, através da utilização de seus elementos e técnicas, manter o controle permanente do patrimônio. Ao longo dos anos e com as mudanças advindas do mundo atual, a profissão de contador ganhou cada vez mais espaço no mercado de trabalho.

O contador tem por função básica, produzir informações úteis e necessárias para esclarecer dúvidas de seus clientes buscando as melhores decisões a serem tomadas dentro das organizações, desenvolvendo estratégias com o objetivo de solucionar os problemas presentes na empresa. Para esclarecer dúvidas corriqueiras, o profissional precisa se capacitar. Conforme Lisboa (1997), “O papel do contabilista é suprir com as informações desejadas a cada um desses usuários, na medida de suas necessidades, sem buscar o benefício ou o privilégio de qualquer um em particular.” (LISBOA, 1997, p. 38). A fim de superar as expectativas das pessoas, o contador precisa estabelecer algumas condições e ter algumas características em seu comportamento. E em qualquer circunstância se o profissional sentir alguma dificuldade em qualquer que seja a situação, o profissional deve buscar como refúgio o Código de Ética Profissional e a ética de modo geral.

O Código de Ética rege a profissão do contador, além dos Decretos-Lei nº 806/69 e Decreto nº 66.408/70. O código de ética foi criado pelo CFC Resolução nº 803/96 e hoje foi incorporado também à responsabilidade do profissional contábil no Novo Código Civil. Dessa forma, os contabilistas tiveram suas atividades destacadas de forma ampla no ordenamento jurídico, a fim de assegurar a categoria, demonstrando assim à sociedade a sua importância no âmbito das relações, não só empresariais, mas também sociais. É perceptível que com os elevados números de fraudes ocorrentes, os contabilistas passaram a ser alvo de imputação de maiores responsabilidades nos seus atos, sobretudo na execução e divulgação dos demonstrativos contábeis. Portanto, a responsabilidade do profissional aumentou com esse novo Código, sendo as atividades do contabilista tratadas com mais rigor.

A nova lei exige do contador uma maior precaução e cautela ao realizar seu trabalho. Silva e Brito (2003, p. 26) afirmam que:

“Responderá pessoalmente quando agir com culpa. Tal qual no ramo do direito penal: age com culpa aquele que age com negligência, imprudência ou imperícia, onde o agente embora pratique o ato desconhece ou não espera o resultado, ou seja, o resultado é alheio à vontade do agente”. (SILVA, 2003, p. 26)

Ou seja, quando o profissional age com culpa quer dizer que ele agiu sem intenção de prejudicar ninguém. É quando ele não tem a intenção, às vezes se utiliza de uma lei que já prescreveu, ou utiliza o conceito de um princípio que já revogou, sem prévio conhecimento, sem se atentar a pesquisar sobre tal fato. Ainda para Silva e Brito (2003, p. 26): “responderá solidariamente quando agir com dolo. A definição de dolo também emana do direito penal. Age com dolo o agente que almeja o resultado e assume o risco de produzi-lo”. Portanto, quando o contador exercer uma atividade de modo errôneo almejando um ganho, ou sabendo que aquela prática está sendo realizada de forma errada, entende-se que ele está agindo errado conhecendo o certo, portanto o mesmo irá responder solidariamente com dolo, pois teve a intenção, está assumindo o risco se algo der errado.

O artigo 1.177 do Novo Código Civil apresenta em seu texto que o profissional na prática de atos ilícitos, são responsáveis perante os seus clientes, por atos culposos, e por atos dolosos e tem a responsabilidade solidária conforme a seguir:

Art. 1.177. Os assentos lançados nos livros ou fichas do preponente, por qualquer dos prepostos encarregados de sua escrituração, produzem, salvo se houver procedido de má-fé, os mesmos efeitos como se o fossem por aquele.

Parágrafo único. No exercício de suas funções, os prepostos são pessoalmente responsáveis, perante os preponentes, pelos atos culposos; e, perante terceiros, solidariamente com o preponente, pelos atos dolosos.

Sendo assim, caso ocorra um erro no balanço patrimonial, por exemplo, e se esse erro tiver sido involuntário, causado por imperícia, ou seja, quando o agente do erro aplica de forma equivocada um conceito ou se utiliza de um procedimento prescrito pelo qual o mesmo não tem prévio conhecimento, o profissional deve responder apenas a quem prestou o serviço, portanto responderá pessoalmente quando agir com culpa. E o profissional contábil responderá solidariamente quando agir com dolo, ou seja, quando o mesmo anseia o resultado e assume o risco de produzi-lo, por exemplo, se o contador tiver conhecimento do erro existente na divulgação do balanço patrimonial, o mesmo irá responder a justiça e a outras entidades assim como o proprietário da empresa, pois agiu com dolo.

O artigo 1.178 traz em seu Código Civil que os contadores, cometedores das ações ilícitas, são tão responsáveis quanto ao empresário, e é tão solidário quanto a empresa, portanto se chegar a um processo judicial, o seu patrimônio individual estará disponível para quitar as dívidas.

Artigo 1.178 - Os preponentes são responsáveis pelos atos de quaisquer prepostos, praticados nos seus estabelecimentos e relativos à atividade da empresa ainda que não autorizados por escrito.

Parágrafo único - Quando os atos forem praticados fora do estabelecimento, somente obrigarão o preponente nos limites dos poderes conferidos por escrito, cujo instrumento pode ser suprido pela certidão ou cópia autêntica do seu teor.

Essa realidade implica que deve haver entre o contratante e o contratado, um contrato de prestação de serviço contábil bem elaborado que seja muito bem fundamentado em relação a quais informações que serão fornecidas pelo profissional contábil, especificando claramente quais as responsabilidades do empresário e como serão fornecidas as informações. E é por essas questões e essas mudanças nas leis que o contador precisa estar atento quanto às atualizações jurídicas e saber quais são as práticas dolosas contra o fisco. As práticas culposas são aquelas sem intenção, e o profissional responderá pessoalmente, respondendo somente a quem prestou o serviço. E as práticas dolosas são aquelas praticadas com o intuito de ludibriar a lei, portanto, com a intenção e assumindo o risco, dessa forma o mesmo responderá solidariamente à Justiça e a entidade a quem prestou serviço.

Sendo assim, é de grande valia os profissionais contábeis estarem focados nas suas atividades e atentos para as práticas que cometem, pois na maioria das vezes são propostas por seus clientes e algumas vezes impostas, até mesmo por seus empregadores a prática de atos ilícitos. Contudo, o destaque das atividades desenvolvidas pelos contabilistas brasileiros no novo código civil assegura de certa forma à categoria, suas prerrogativas profissionais, revelando para a sociedade a sua importância no que diz respeito às relações empresariais e também sociais. Vale ressaltar que agir com ética é a melhor forma que há para se trabalhar, pois uma prática errada irá denegrir a imagem do profissional, o que vale é o renome da pessoa, a sua índole, pois em contrapartida com a mudança na legislação, os contadores passaram a ser alvo de imputação de maiores responsabilidades nos seus atos, especialmente na produção e divulgação das demonstrações contábeis.

Lisboa (2006) define o código de ética como sendo uma relação de práticas de comportamento que se espera que sejam observadas no exercício da profissão. As normas do código de ética visam ao bem-estar da sociedade, de forma a assegurar a lisura de procedimentos de seus membros dentro e fora da instituição. Dessa forma entende-se por código de ética, um conjunto de comportamentos a fim

de normatizar as diversas situações criadas no dia a dia. O profissional contábil tem que ter um comportamento ético inquestionável, ter dignidade ao repassar as informações, que devem ser fidedignas e confiáveis, ter competência suficiente e serenidade para proporcionar segurança aos usuários das informações contábeis, ser sigiloso, pois a maioria dos serviços requer informações confidenciais de seus clientes, e acima de tudo ter em sua conduta pessoal, o sentimento de não se sentir aliciado a fraudar as informações.

A disciplina de ética vem sendo estudada com ênfase no curso de Ciências Contábeis, e é necessário que os alunos saibam a importância de estudar a ética e também estar atualizado sobre assuntos de corrupção e fraudes nos meios empresariais. A ética é um estudo do comportamento humano que trata da moral, das relações interpessoais, do pensamento coletivo não agindo de maneira individual e tendo total embasamento científico e filosófico. A ética profissional para Passos (2004) caracteriza-se como um conjunto de normas e princípios que tem por fim orientar as relações dos profissionais com seus pares, destes com seus clientes, com sua equipe de trabalho, com as instituições a que servem, dentre outros. Dessa forma, o código de ética profissional para o contador deve servir como sendo seu manual para o dia a dia, ajudando dessa forma nas relações com seus colegas de trabalho e clientes, exercendo seu trabalho com conduta ética.

O trabalho do profissional contábil ganha valor a partir da qualificação do profissional e da conduta ética apresentada diante dos acontecimentos. Por exemplo, a questão dos honorários é bastante discutida, pois tem profissionais que cobram o preço justo para um serviço e têm outros que só para não perder o cliente ou para ter a pessoa como cliente, cobra um valor abaixo do custo, esse é um exemplo de um profissional agindo sem ética, pois os profissionais devem se basear com a faixa de preço utilizada pela classe. Até porque um preço muito baixo, além de desqualificar a profissão, não condiz com a dedicação para realização do trabalho e nem o conhecimento adquirido para efetuar tal serviço. Os profissionais devem saber que os clientes não hesitam em pagar por um serviço bom, quando verifica que quem está fazendo é um profissional de sucesso. E mesmo na condição de empregado, a participação ou a conivência com o erro ou infrações não é justificativa, pois está se infringindo as normas éticas que regem o exercício profissional.

Souza (2009) afirma:

“Credibilidade nas informações divulgadas, a transparência nos negócios e os benefícios oferecidos ao corpo funcional impactam diretamente na opinião da sociedade quanto à segurança e pertinência de se manter ou não relacionamento comercial com as empresas. Essa decisão da sociedade reflete diretamente no crescimento, no aumento da lucratividade e, até mesmo, na importância dispensada à perpetuação daquela empresa.” (SOUZA, 2009, p. 11).

Portanto, segundo o conceito que Souza trás, pode-se dizer que o contador necessita passar para a sociedade confiança nas informações por ele prestadas e no serviço executado. Visto que dessa maneira, o cliente sentirá segurança em manter relacionamento com a empresa, pois a credibilidade das informações divulgadas impacta diretamente na opinião da sociedade. O objetivo do código de ética para o contador é habilitar o profissional a agir com uma atitude pessoal, de acordo com os princípios éticos conhecidos e aceitos pela sociedade. Por isso, é de suma importância não só a preparação técnica, ou seja, o conhecimento na área contábil, mas como também, ter sabedoria dos princípios e valores éticos que são aplicados à sua profissão, para que assim personalize o perfil do contador na atualidade e se proceda a uma verdadeira imagem da classe que instituirá para as novas gerações de profissionais. Sendo que além do profissional se atualizar com as constantes mudanças na legislação, o mesmo deve seguir à risca o Código de Ética que conduz a profissão, exercendo assim uma conduta ética.

## **4 – FRAUDES CONTÁBEIS**

### **4.1 FRAUDES CONTÁBEIS X ERROS CONTÁBEIS**

As Normas Brasileiras de Contabilidade – NBCT 11 define fraude e erro como sendo:

a) fraude, o ato intencional de omissão ou manipulação de transações, adulteração de documentos, registros e demonstrações contábeis; e

b) erro, o ato não intencional resultante de omissão, desatenção ou má interpretação de fatos na elaboração de registros e demonstrações contábeis.

Ao detectar erros relevantes ou fraudes no decorrer dos seus trabalhos, o auditor tem a obrigação de comunicá-los à administração da entidade e sugerir medidas corretivas, informando sobre os possíveis efeitos no seu parecer, caso elas não sejam adotadas.

A responsabilidade primária na prevenção e identificação de fraude e erros é da administração da entidade, através da implementação e manutenção de adequado sistema contábil e de controle interno.

Entretanto, o auditor deve planejar seu trabalho de forma a detectar fraudes e erros que impliquem efeitos relevantes nas demonstrações contábeis.

Fraudes e Erros são erroneamente confundidos pelas pessoas, muitas vezes sendo equiparados a um só. Mas há uma diferença muito grande em relação aos dois, que é a intenção. A fraude é um ato intencional e o erro é um ato não intencional. De acordo com o Prof. Remo Dalla Zanna, a fraude (se deriva do latim *fraus*, *fraudis*) que significa engano, dolo, má fé, burla, sendo, sobretudo um ato ilícito. É considerado como aquele ato consciente aonde se sobrepõe a inteligência por conta do praticante, e o mesmo ainda utiliza-se de ensinamentos da própria administração, tais como: planejar, organizar, administrar e executar, para cometer a fraude que é tão reprovada pela lei, pela moral e pela ética do profissional.

Segundo o entendimento de *Iudicibus*, Marion e Pereira (2003, p.111) as fraudes contábeis significam “enganar os outros em benefício próprio. Pode ser roubo, desfalque, estelionato, falsificação, etc. Por exemplo, falsificação de documentos, apropriação indevida de bens, cálculos errados”. A fraude tem o objetivo de obter para si, escondendo a verdade. Vários são os tipos de fraude, sendo eles: Furto, Roubo, Extorsão, Apropriação Indébita, Estelionato, Recepção, Sonegação Fiscal, Falsidade de Títulos e Papéis Públicos, Chantagem, Pirataria Industrial, etc.

Um exemplo de fraude que é bastante comum são os atletas que são pegos no exame do doping, ou seja, praticam o uso de medicamentos ou de drogas proibidas para melhorar o seu desenvolvimento físico e burlar a torcida e principalmente os técnicos dos campeonatos dos quais estão participando, superando assim seus adversários e ganhando o posto de “campeão”. Outro exemplo de fraude que vem acontecendo constantemente no Brasil é o ato de obter a certidão de visita ao médico só para faltar ao trabalho e receber o pagamento do mesmo jeito, levando em consideração que o dia faltado na empresa apresentando-se o atestado não é descontado do seu salário.

Ainda em relação a receitas médicas, existem muitas pessoas que na hora de declarar o Imposto de Renda consegue entre amigos receitas médicas falsas para burlar a Receita Federal e conseguir com que essas despesas sejam restituídas pelo governo. Diversos são os exemplos de fraudes, mas todas têm as punições devidas quando descobertas, afinal fraudes são crimes dolosos que tem como intenção burlar e podem trazer consequências sérias. Não podem ser consideradas fraudes

as atividades que, apesar de se assemelharem a elas são uma escolha consciente do participante passivo. O exemplo disso são as atividades praticadas por um mágico que, para ver sua arte e tentar entender, o interessado paga o ingresso e se diverte na tentativa de descobrir como o faz.

Para Kranacher, Riley e Wells (2010), o ato fraudulento é um erro intencional, seja por ação ou por omissão, fazendo com que sua vítima sofra uma perda econômica ou que seu infrator realize um ganho. Portanto, a fraude contábil é aquela cometida intencionalmente, para causar dano à outra pessoa, com intuito de enganar realmente, objetivando ganhos através do ato cometido, é o ato pensado e calculado, é a falsificação de documentos, de demonstrações e são cometidas tanto para subtrair mercadorias/produtos, como para contrair dinheiro, alterar resultados para usufruir maiores percentagens no lucro, iludir o fisco, nesse caso para evitar o pagamento de impostos, dentre outras situações que podem caracterizar a fraude contábil. A mesma tem o sentido de adulteração, clonagem ou falsificação de documentos, é considerado um ato maléfico/lesivo cometido sob plena consciência e intenção premeditada de causar mal ou prejuízo. Portanto, fraude é todo ato consciente que tem por fim, a de causar dano e/ou prejuízo a terceiros.

Já o erro é aquele que acontece despercebidamente, que não tem intenção alguma. Sá (1997) define o erro contábil como sendo:

“Erro contábil é um ato involuntário que prejudica a escrituração e/ou as demonstrações contábeis. Constatado o erro e sendo ele relevante, o perito precisa investigar os fatos que lhe deram causa e/ou a origem. Deve assim proceder para certificar-se que se trata de um erro (involuntário) e não de uma fraude com a intenção de iludir a outrem.” (SÁ, 1997, p. 24).

Portanto o erro é um ato involuntário, e quando ocorre a perícia deve ser feita minuciosamente para ter certeza de que realmente foi um erro e identificar a causa do acontecimento. É cometido o erro muitas vezes por falta de atenção, por desorientação, podem ser também resultantes de omissão, por exemplo, o contador não teve a intenção de mentir, ocorreu apenas à má interpretação dos fatos e findou cometendo um deslize, mas sem ao menos saber e ter conhecimento do fato. O erro é perdoável, pois todo ser humano tem o direito de errar, diferentemente da fraude. Sá (1997, p. 24) ainda destaca os erros contábeis mais comuns:

- (A) de algarismos;
- (B) de contas (somadas, subtrações, divisões e multiplicações);
- (C) de intitulação contábil ou classificação de contas;

- (D) de transcrição de saldos de contas;
- (E) de posição;
- (F) de repetição de registros;
- (G) de omissão de registros;
- (H) de inversão de números.

Portanto, o erro é um ato involuntário, não deixando de ser um crime, pois de qualquer forma foi cometida uma infração, mas nesse caso são denominados como crimes culposos, ou seja, quando não há a intenção de fazê-lo, quando não se assume o risco, a pessoa não teve culpa. O prof. Remo Dalla Zanna ainda diz que os erros podem ser classificados em: por negligência, por imprudência ou por imperícia. Vale ressaltar que em todos os casos há uma extrema distância quanto ao conceito.

Por negligência – advém quando a pessoa que comete o erro deixa de aplicar uma norma/regra vigente ou até mesmo aplica um procedimento com base em leis e princípios que já prescreveram, sendo que o profissional deveria ter prévio conhecimento sobre o assunto pelo cargo que ocupa. Assim sendo, o erro cometido por negligência resulta na falta de atenção da pessoa que desempenha determinada tarefa. Às vezes ocorre que a pessoa tem prévios e específicos conhecimentos para a realização da tarefa, mas por descuido, vem a incorrer em erro. Vale ressaltar que o erro independe da vontade de quem o faz, sendo, portanto uma conduta involuntária. Dessa forma, podem ser citados como casos de negligência profissional:

- Atraso no recolhimento dos tributos - decorrente da falta de atenção do departamento contábil; da inobservância do setor em não verificar o prazo correto do vencimento; pode ocorrer também por parte do setor fiscal competente, a apuração incorreta dos tributos, pagando a mais ou a menos;
- Pagamento a maior dos tributos - acontece oriundo de erro na hora de calcular, ou seja, houve erro na base de cálculo ou na alíquota utilizada;
- Por ocasião de um planejamento para o lançamento de um novo produto no mercado, a informação incorreta ou imprecisa dos créditos fiscais e tributários decorrentes dos impostos recuperáveis;

Por imprudência – ocorre quando a pessoa que comete o erro aplica de forma equivocadamente, uma norma vigente ou se utiliza de um procedimento prescrito

pelo qual o mesmo não tem prévio conhecimento, apenas faz sem procurar saber se está agindo certo ou errado.

Por imperícia – acontece quando a pessoa que comete o erro não tem conhecimentos específicos para a execução de determinado trabalho. Um exemplo de imperícia é quando o motorista habilitado para dirigir somente automóveis e motocicletas, dirige ônibus ou caminhões. Da mesma forma, qualquer outro profissional que faça um serviço que não é de sua habilidade ou especificação. Portanto, ocorre imperícia quando há a falta de conhecimentos técnicos, quando existe a inabilidade sobre o que se deve saber para o exercício da profissão. Ferindo, assim, um dos elementos principais da prescrição normativa de conduta, que é a competência, através da qual o profissional deve estar apto a realizar o seu trabalho. Dessa forma, incorre a negligência quando o profissional não tem conhecimento, ou tem conhecimento insuficiente para a realização de determinado trabalho, cometendo dessa forma erros involuntários no exercício da profissão.

Pode-se concluir então que tanto o erro como a fraude são atos que contrariam os fatos ocorrentes, sendo caracterizados pela omissão, voluntária ou involuntária, ocultando dessa forma, a verdade. A diferença entre elas é que o erro é involuntário, e quando o mesmo for declarado deverá ser examinado; deve-se ter provas para constatar o fato. Já o erro voluntário, com intenção eminente de enganar, iludir, não é mais um erro, chama-se de fraude. Os casos que ocorrem nas empresas com ocorrência de fraudes é uma triste realidade, pois a cada dia que passa, a classe contábil está sendo mais responsabilizada por isso e, de certa forma, generalizando a profissão de contador, desmoralizando, assim, a sua índole e ética perante o mercado de trabalho e a sociedade em todo o mundo.

#### 4.2 CÓDIGO DE ÉTICA DO CONTADOR E SUA IMPORTÂNCIA

O nome Código deriva do latim e quer dizer tronco de árvore. Significa tábua ou prancha que por sua vez, passou a designar toda espécie de coleção de escritos sobre determinados assuntos. Já na terminologia jurídica, denota coleção de leis, que quer dizer, todo o conjunto de leis elaboradas por autoridades competentes para tal, ou seja, o Poder Legislativo. O Código de Ética Profissional representa um regulamentador para a profissão e tem como objetivo estabelecer os princípios

éticos e morais a serem seguidos, regulando assim a conduta moral e profissional e suas atividades profissionais.

Segundo Antônio Lopes SÁ (2000, Pág. 117) “é uma espécie de contrato de classe onde os órgãos de fiscalização do exercício passam a controlar a execução de tal peça magna”. Tem como objetivo, o Código de Ética Profissional, adequar e organizar a conduta moral e profissional que o contador deve ter, estabelecendo assim normas que conduzam as atividades profissionais, regulando a relação de tal profissional com a sociedade. Sendo assim, é visível verificar que cada órgão da classe das mais variadas profissões, tem o seu próprio Código de Ética, no qual é imposto aos mesmos, encargos e responsabilidades. Portanto, pode-se dizer que o código de ética para os profissionais é um estimado instrumento relativo a conduta profissional de seus membros, servindo como apoio e orientação ao profissional.

Através do Decreto Lei 9295 de 27 de maio de 1946: “Cria o Conselho Federal de Contabilidade, define as atribuições do Contador e do Guarda-livros, e dá outras providências”. Através dessa lei que foram criados os Conselhos Federal e Regional de Contabilidade. Porém, mesmo assim, com a criação dos conselhos ficaram margens para novos erros e irregularidades no comportamento de alguns profissionais, pois não havia criado ainda o Código de Ética Profissional do Contabilista, ou seja, um código específico da profissão. Apenas em 1970, vinte e quatro anos depois, criou-se o primeiro Código de Ética do Profissional, através da Resolução CFC 290/70, que aprova o Código de Ética Profissional do Contabilista o que determina que a ética é a base fundamental no desempenho profissional do contabilista.

Segundo a Legislação Brasileira, entende-se como classe contábil ou contabilistas, quem exerce a profissão de Técnicos em Contabilidade, ou seja, que tem o nível médio de ensino e Contadores, aqueles graduados em Ciências Contábeis. Por meio da Resolução CFC 803/96, em de 10 de outubro de 1996, o código foi substituído por uma nova versão, mais atualizada e que tem como objetivo estabelecer uma correlação entre os profissionais da contabilidade, a sociedade e toda a classe contábil.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Através da realização dessa pesquisa, conclui-se que a Ética é uma disciplina que estuda e reflete e os princípios que fundamentam a vida moral. Está ligada com o conceito de caráter e é de fundamental importância nas nossas vidas, tanto no meio empresarial, como também no meio social. A moral é um sinônimo de ética que evidencia a maneira do ser humano de se comportar perante a sociedade, e é através da ética que podemos definir se uma atitude é certa ou errada. É a ética que impulsiona as pessoas a agirem de forma correta, buscando o melhor para si e ao mesmo tempo para as pessoas que estão ao seu redor. A ética deve fazer parte de uma educação continuada, através da qual as pessoas procurem sempre agir de forma honesta nas relações pessoais e também profissionais.

Com o passar do tempo, as fraudes e escândalos envolvendo contadores aumentaram significativamente. E esse trabalho teve como finalidade demonstrar o conceito de Ética e sua importância nas profissões, bem como, trazer um pouco sobre a profissão do contador, evidenciando o que vem adotando profissionalmente nos últimos tempos. A profissão do contador se fez necessária desde os primórdios da civilização e se faz indispensável até os dias atuais. A figura do contador é de extrema importância no desenvolvimento das empresas e, para um bom desempenho, o contador deve orientar corretamente seu cliente de acordo com as leis em evidência. A honestidade, dedicação e zelo são alguns dos princípios que devem ser seguidos pelos profissionais de contabilidade, pois agindo dessa forma, as fraudes poderão ser evitadas.

Ao longo dos anos, foi constatada a necessidade de um conselho e de um código de ética para reger a classe contábil. O Conselho Federal de Contabilidade propôs aos contabilistas, princípios e normas que devem ser seguidos e o Código de Ética Profissional do Contabilista foi um grande avanço, pois os contadores necessitavam de uma normatização própria. Além dos conselhos e do código de ética da profissão, existem os princípios fundamentais da Contabilidade que, por representarem a essência das doutrinas e teorias relativas à matéria outrora citada, auxilia na condução do contabilista nas suas atitudes e evidencia todos os valores que essa profissão deve se valer, dentre eles: Entidade, Continuidade, Oportunidade, Competência, Prudência, entre outros princípios contábeis.

O Ministério da Educação acrescentou a matéria de Ética ao curso de Ciências Contábeis com o objetivo de informar e demonstrar a responsabilidade social, assim como, os princípios éticos que o contador deve seguir a fim de diminuir as fraudes ocorrentes na sua área. A frequência das fraudes e a gravidade dos escândalos evidenciados na mídia, prova como foi acertada a decisão do Ministério da Educação ao exigir o estudo e a discussão em sala de aula acerca do tema de Ética. É notória a importância da Ética nas profissões.

Embora esse assunto esteja ganhando atenção e assumindo a importância que merece há pouco tempo, já se percebe que nenhuma sociedade e nenhuma profissão são exercidas sem bom desempenho, tanto quanto, não se tem sucesso na obtenção da sua finalidade sem o suporte da Ética. O profissional de contabilidade precisa saber valorizar sua profissão, pois só assim saberá aplicar os princípios que o regem e aplicará a ética, não como uma imposição, mas sim, como um instrumento fundamental de conduta profissional. E dessa forma, provará para a sociedade sua importância e relevância, se tornando um exemplo de profissionalismo e de conduta ética e moral.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ARISTÓTELES. **Ética a Nicômaco**. São Paulo: Martin Claret, 2012.

\_\_\_\_\_. **POLÍTICA**. Coleção a Obra prima de cada autor. São Paulo: Martin Claret, 2002.

BEUREN, Ilse Maria; et.al. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**. Teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2003.

COELHO, Cláudio Ulysses F. **O profissional contábil e o mercado de trabalho: contexto histórico, situação atual e perspectivas**. Boletim Técnico do Senac. v.26, nº3, Setembro/Dezembro 2000.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Abordagens éticas para o profissional contábil**. Brasília: CFC, 2003.

\_\_\_\_\_. **Mensagem a um futuro Contabilista**. 7 ed. Brasília: CFC, 2003.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Curso básico de Contabilidade**. São Paulo: Ed. Atlas, 1995.

DURKHEIM, David Émile. **A Educação Moral. Tradução de Raquel Weiss**. Petrópolis: Vozes, 2008.

FRANCO, Hilário. **Contabilidade Geral**. 23.ed. São Paulo: Atlas, 1997. 407 p.

FRANCO, S. **Criando o próprio futuro**; O mercado de trabalho na era competitiva total. São Paulo: Ática, 1999.

FURTADO, Milton Braga. **Síntese da economia brasileira**. 5. Ed. Rio de Janeiro: LTC – Livros Técnicos e Científicos, 1988.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. **Introdução à Teoria da Contabilidade**. 3. Ed. São Paulo: Atlas, 2002.

\_\_\_\_\_. **Introdução à Teoria da Contabilidade Para o Nível de Graduação**. São Paulo: Atlas, 2000.

IUDÍCIBUS, SÉRGIO DE. **Teoria da Contabilidade**. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2004.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de Contabilidade das Sociedades Por Ações: aplicável às demais sociedades**. FIECAFI. 6. Ed. Ver. E atual. – 8. reimpr. – São Paulo: Atlas, 2006.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos; PEREIRA, Elias. **Dicionário de termos em contabilidade**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

JACOMINO, Darlen. **Você é um profissional ético?** Revista Você S/A, ed. 25, ano 3, p. 28-36, São Paulo: jul., 2000.

JUEZ LÁNGARA, Ignacio Carlos Alberto. **Ética de la daga.** Junio, 2010.

KRANACHER, M. J., RILEY, R.,; WELLS, J. T. **Forensic accounting and fraud examination.** Hoboken, NJ: Ed. John Wiley and Sons Ltda. 2010.

LISBOA, Lázaro. P. **Ética geral e profissional em contabilidade.** Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis Atuariais e Financeiras. São Paulo: Atlas, 1997.

\_\_\_\_\_. **Ética geral e Profissional em Contabilidade.** 2º Edição, Editora Atlas, São Paulo, 2006

MARION, José Carlos, **Contabilidade Empresarial**, 2. ed. São Paulo: Atlas, 1985.

\_\_\_\_\_. **Contabilidade empresarial.** 10 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

\_\_\_\_\_. **Contabilidade Empresarial.** 11. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

\_\_\_\_\_. **O Ensino da Contabilidade.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

MONTALDO, Oscar. **A Realidade Econômica Internacional e a Profissão Contábil.** Revista Brasileira de Contabilidade. Brasília. Ano 24 nº 92. Mar/Abr.

MORGAN, Gareth. **Imagens da organização.** Tradução de Cecília Wiltaker Bergamini, Roberto Coda: São Paulo: Atlas, 1996.

MOTTA, Nair de Souza. **Ética e vida profissional.** Rio de Janeiro: Âmbito Cultural, 1984.

PASSOS, Elizete. **Ética nas organizações.** 1. ed. 10. reimpr. São Paulo: Atlas, 2004.

REIS, HERALDO DA COSTA. **Contabilidade e Gestão Governamental.** Rio de Janeiro: IBAM, 2004.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade básica fácil.** 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

SÁ, Antônio Lopes de. **Valor Ético.** (2000)

\_\_\_\_\_. **Ética profissional.** São Paulo. 3ª Ed. Atlas. 2000.

\_\_\_\_\_. **Teoria da Contabilidade.** 3 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

\_\_\_\_\_. **História Geral e das Doutrinas da Contabilidade.** São Paulo: Atlas, 1997.

SCHMIDT, Paulo. **História do pensamento contábil.** Porto Alegre: Bookman, 2000.

SCHMIDT, Paulo; SANTOS, José Luiz. **História do Pensamento Contábil.** Coleção Resumos de Contabilidade. São Paulo: Atlas, 2006. v.8.

SILVA, Antônio Carlos Ribeiro da. **Metodologia da Pesquisa Aplicada à Contabilidade**: Orientações de estudos, projetos, relatórios, monografias, dissertações, teses. São Paulo: Atlas, 2003.

SILVA, Lázaro Rosa da; BRITO, Valmir Bezerra de. **O Novo Código Civil para Contadores**. 2. ed. São Paulo: IOB, 2003.

SILVA, Tania Moura. Currículo Flexível: **Evolução e Competência**. Artigo publicado na Revista Brasileira de Contabilidade do CFC, edição Ano XXIX – No. 121 – Janeiro/Fevereiro 2000 – páginas 23 a 27.

SILVA, Tatiane Terezinha. **Exigências Impostas pelo Mercado de Trabalho: Análise Comparativa entre Graduandos e Graduados do Curso de Ciências Contábeis**. 2003. 79f. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis). Florianópolis: 2003.

SOUZA, Márcia Cristina. **Ética no ambiente de trabalho: uma abordagem franca sobre a conduta ética dos colaboradores**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

VÁSQUEZ, Adolfo Sánchez. **Ética**. 18. ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 1998.

\_\_\_\_\_. **Ética**. 26ª ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2005. 302 p.

VERGARA, S. C. **Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração**. São Paulo:Atlas,2005.

#### **SITES PESQUISADOS:**

**A ÉTICA**. Disponível em: <<http://www.ideiasrapidas.org/etica.htm>> Acesso em: 02 de Maio de 2015.

**ART. 1177 DO CÓDIGO CIVIL – LEI 10406/02**. Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/topicos/10656935/artigo-1177-da-lei-n-10406-de-10-de-janeiro-de-2002>> Acessado em: 29 de Maio de 2015

**AS FRAUDES E A CONTABILIDADE**. Disponível em: <<http://www.rdzpericias.com.br/verartigos.php?id=71>> Acessado em 30 de Maio de 2015

**CÓDIGO DE ÉTICA DO CONTADOR**. Disponível em: <Erro! A referência de hiperlink não é válida.> Acessado em 29 de Junho de 2015

**CÓDIGO DE ÉTICA PROFISSIONAL DO CONTADOR**. Disponível em: <[http://www.socontabilidade.com.br/conteudo/codigo\\_etica.php](http://www.socontabilidade.com.br/conteudo/codigo_etica.php)> Acessado em 29 de Junho de 2015.

**CONTABILIDADE – PRINCÍPIO CONTÁBIL DO REGISTRO PELO VALORE ORIGINAL.** Disponível em: <<http://www.crcba.org.br/boletim/edicoes/cont26.htm>> Acesso em: 20 de Maio de 2015.

**DECRETO LEI 9295 DE 27 DE MAIO DE 1946.** Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/Del9295.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del9295.htm)> Acessado em 29 de Junho de 2015.

**ÉTICA PROFISSIONAL.** Disponível em: <<http://www.gazetadopovo.com.br/blogs/talento-em-pauta/etica-profissional/>> Acesso em 02 de Maio de 2015

**LEI DO IMPOSTO NA NOTA: VALOR DOS IMPOSTOS DEVE CONSTAR NA NOTA.** Disponível em: <<http://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/noticias/Lei-do-Imposto-na-Nota:-valor-dos-impostos-deve-constar-na-nota>> Acessado em: 25 de Maio de 2015.

**LEI Nº 12.741, DE 8 DE DEZEMBRO DE 2012.** Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2012/lei/l12741.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/lei/l12741.htm)> Acessado em 25 de Maio de 2015.

**NBC T 11 – NORMAS DE AUDITORIA INDEPENDENTE DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS.** Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/t11.htm>> Acessado em: 29 de Maio de 2015.

**O PERFIL DO CONTADOR NO SÉCULO XXI.** Disponível em: <[http://www.inicepg.univap.br/cd/INIC\\_2007/trabalhos/sociais/inic/INICG00117\\_01C.pdf](http://www.inicepg.univap.br/cd/INIC_2007/trabalhos/sociais/inic/INICG00117_01C.pdf)> Acessado em: 22 de Maio de 2015.

**O PERFIL DO CONTABILISTA NO SÉCULO XXI.** Disponível em: <[http://www.portaldecontabilidade.com.br/noticias/perfil\\_contador.htm](http://www.portaldecontabilidade.com.br/noticias/perfil_contador.htm)> Acessado em: 25 de Maio de 2015

**OS DESAFIOS E CONQUISTAS DO PROFISSIONAL CONTÁBIL.** Disponível em: <<https://www.ibpt.org.br/noticia/2135/Os-desafios-e-conquistas-do-profissional-contabil>> Acessado em 22 de Maio de 2015

**OS PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE CONTABILIDADE E A CONTABILIDADE GOVERNAMENTAL: UMA ANÁLISE À LUZ DO PRINCÍPIO DA PRUDÊNCIA.** Disponível em: <<http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2055716.PDF>> Acesso em: 20 de Maio de 2015.

**PRINCÍPIOS CONTÁBEIS MAIS IMPORTANTES.** Disponível em: <[http://www.codisplan.com.br/noticias/post.php?site\\_id=1&conteudo\\_id=4](http://www.codisplan.com.br/noticias/post.php?site_id=1&conteudo_id=4)> Acesso

em: 20 de Maio de 2015.

**REGIME DE COMPETÊNCIA CONTÁBIL.** Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/despesas.htm>> Acesso em: 21 de Maio de 2015.

**RESOLUÇÃO CFC 290/70.** Disponível em: <[http://www.portalcfc.org.br/o\\_conselho/presidentes/presidente.php?id=3941](http://www.portalcfc.org.br/o_conselho/presidentes/presidente.php?id=3941)> Acessado em 29 de Junho de 2015.

TAX CONTABILIDADE. **Princípio da Entidade** (Área: Contabilidade Geral). Disponível em: <<http://www.tax-contabilidade.com.br/matTecs/matTecsIndex.php?idMatTec=64>> Acesso em: 20 de Maio de 2015

\_\_\_\_\_. **Princípio da Continuidade** Disponível em: <<http://www.tax-contabilidade.com.br/matTecs/matTecsIndex.php?idMatTec=64>> Acesso em: 20 de Maio de 2015

\_\_\_\_\_. **Princípio da Oportunidade** Disponível em: <<http://www.tax-contabilidade.com.br/matTecs/matTecsIndex.php?idMatTec=64>> Acesso em: 20 de Maio de 2015

**ANEXO I**

**CÓDIGO DE ÉTICA PROFISSIONAL DO CONTADOR**

RESOLUÇÃO CFC Nº 803/96

*Aprova o Código de Ética Profissional do Contador – CEPC*

O **CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE**, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

**CONSIDERANDO** que o Código de Ética Profissional do Profissional da Contabilidade, aprovado em 1970, representou o alcance de uma meta que se tornou marcante no campo do exercício profissional;

**CONSIDERANDO** que, decorridos 26 (vinte e seis) anos de vigência do Código de Ética Profissional do Profissional da Contabilidade, a intensificação do relacionamento do Profissional da Contabilidade com a sociedade e com o próprio grupo profissional exige uma atualização dos conceitos éticos na área da atividade contábil;

**CONSIDERANDO** que, nos últimos 5 (cinco) anos, o Conselho Federal de Contabilidade vem colhendo sugestões dos diversos segmentos da comunidade contábil a fim de aprimorar os princípios do Código de Ética Profissional do Profissional da Contabilidade – CEPC;

**CONSIDERANDO** que os integrantes da Câmara de Ética do Conselho Federal de Contabilidade, após um profundo estudo de todas as sugestões remetidas ao órgão federal, apresentaram uma redação final,

**RESOLVE:**

**Art. 1º** Fica aprovado o anexo **Código de Ética Profissional do Contador**.

**Art. 2º** Fica revogada a Resolução CFC nº 290/70.

**Art. 3º** A presente Resolução entra em vigor na data de sua aprovação.

Brasília, 10 de outubro de 1996.

Contador **JOSÉ MARIA MARTINS MENDES**

Presidente

**ANEXO II**

**CÓDIGO DE ÉTICA PROFISSIONAL DO CONTADOR**

**CAPÍTULO I  
DO OBJETIVO**

**Art. 1º** Este Código de Ética Profissional tem por objetivo fixar a forma pela qual se devem conduzir os Profissionais da Contabilidade, quando no exercício profissional e nos assuntos relacionados à profissão e à classe.

**CAPÍTULO II  
DOS DEVERES E DAS PROIBIÇÕES**

**Art. 2º** São deveres do Profissional da Contabilidade:

I – exercer a profissão com zelo, diligência, honestidade e capacidade técnica, observada toda a legislação vigente, em especial aos Princípios de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade, e resguardados os interesses de seus clientes e/ou empregadores, sem prejuízo da dignidade e independência profissionais;

II – guardar sigilo sobre o que souber em razão do exercício profissional lícito, inclusive no âmbito do serviço público, ressalvados os casos previstos em lei ou quando solicitado por autoridades competentes, entre estas os Conselhos Regionais de Contabilidade;

III – zelar pela sua competência exclusiva na orientação técnica dos serviços a seu cargo;

IV – comunicar, desde logo, ao cliente ou empregador, em documento reservado, eventual circunstância adversa que possa influir na decisão daquele que lhe formular consulta ou lhe confiar trabalho, estendendo-se a obrigação a sócios e executores;

V – inteirar-se de todas as circunstâncias, antes de emitir opinião sobre qualquer caso;

VI – renunciar às funções que exerce, logo que se positive falta de confiança por parte do cliente ou empregador, a quem deverá notificar com trinta dias de antecedência, zelando, contudo, para que os interesses dos mesmos não sejam prejudicados, evitando declarações públicas sobre os motivos da renúncia;

VII – se substituído em suas funções, informar ao substituto sobre fatos que devam chegar ao conhecimento desse, a fim de habilitá-lo para o bom desempenho das funções a serem exercidas;

VIII – manifestar, a qualquer tempo, a existência de impedimento para o exercício da profissão;

IX – ser solidário com os movimentos de defesa da dignidade profissional, seja propugnando por remuneração condigna, seja zelando por condições de trabalho compatíveis com o exercício ético-profissional da Contabilidade e seu aprimoramento técnico.

X – cumprir os Programas Obrigatórios de Educação Continuada estabelecidos pelo CFC;

*(Criado pelo Art. 5º, da Resolução CFC nº 1.307/10, de 09/12/2010)*

XI – comunicar, ao CRC, a mudança de seu domicílio ou endereço e da organização contábil de sua responsabilidade, bem como a ocorrência de outros fatos necessários ao controle e fiscalização profissional.

*(Criado pelo Art. 6º, da Resolução CFC nº 1.307/10, de 09/12/2010)*

XII – auxiliar a fiscalização do exercício profissional.

*(Criado pelo Art. 7º, da Resolução CFC nº 1.307/10, de 09/12/2010)*

**Art. 3º** No desempenho de suas funções, é vedado ao Profissional da Contabilidade:

I – anunciar, em qualquer modalidade ou veículo de comunicação, conteúdo que resulte na diminuição do colega, da Organização Contábil ou da classe, em detrimento aos demais, sendo sempre admitida a indicação de títulos, especializações, serviços oferecidos, trabalhos realizados e relação de clientes;

II – assumir, direta ou indiretamente, serviços de qualquer natureza, com prejuízo moral ou desprestígio para a classe;

III – auferir qualquer provento em função do exercício profissional que não decorra exclusivamente de sua prática lícita;

IV – assinar documentos ou peças contábeis elaborados por outrem, alheios à sua orientação, supervisão e fiscalização;

V – exercer a profissão, quando impedido, ou facilitar, por qualquer meio, o seu exercício aos não habilitados ou impedidos;

VI – manter Organização Contábil sob forma não autorizada pela legislação pertinente;

VII – valer-se de intermediador de serviços, mediante participação desse nos honorários a receber;

VIII – concorrer para a realização de ato contrário à legislação ou destinado a fraudá-la ou praticar, no exercício da profissão, ato definido como crime ou contravenção;

IX – solicitar ou receber do cliente ou empregador qualquer vantagem que saiba para aplicação ilícita;

X – prejudicar, culposa ou dolosamente, interesse confiado a sua responsabilidade profissional;

XI – recusar-se a prestar contas de quantias que lhe forem, comprovadamente, confiadas;

XII – reter abusivamente livros, papéis ou documentos, comprovadamente confiados à sua guarda;

XIII – aconselhar o cliente ou o empregador contra disposições expressas em lei ou contra os Princípios de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade;

XIV – exercer atividade ou ligar o seu nome a empreendimentos com finalidades ilícitas;

XV – revelar negociação confidenciada pelo cliente ou empregador para acordo ou transação que, comprovadamente, tenha tido conhecimento;

XVI – emitir referência que identifique o cliente ou empregador, com quebra de sigilo profissional, em publicação em que haja menção a trabalho que tenha realizado ou orientado, salvo quando autorizado por eles;

XVII – iludir ou tentar iludir a boa-fé de cliente, empregador ou de terceiros, alterando ou deturpando o exato teor de documentos, bem como fornecendo falsas informações ou elaborando peças contábeis inidôneas;

XVIII – não cumprir, no prazo estabelecido, determinação dos Conselhos Regionais de Contabilidade, depois de regularmente notificado;

XIX – intitular-se com categoria profissional que não possua, na profissão contábil;

XX – executar trabalhos técnicos contábeis sem observância dos Princípios de Contabilidade e das Normas Brasileiras de Contabilidade editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade;

XXI – renunciar à liberdade profissional, devendo evitar quaisquer restrições ou imposições que possam prejudicar a eficácia e correção de seu trabalho;

XXII – publicar ou distribuir, em seu nome, trabalho científico ou técnico do qual não tenha participado;

XXIII – Apropriar-se indevidamente de valores confiados a sua guarda;

XXIV – Exercer a profissão demonstrando comprovada incapacidade técnica.

XXV – Deixar de apresentar documentos e informações quando solicitado pela fiscalização dos Conselhos Regionais.

**Art. 4º** O Profissional da Contabilidade poderá publicar relatório, parecer ou trabalho técnico-profissional, assinado e sob sua responsabilidade.

**Art. 5º** O Contador, quando perito, assistente técnico, auditor ou árbitro, deverá;

I – recusar sua indicação quando reconheça não se achar capacitado em face da especialização requerida;

II – abster-se de interpretações tendenciosas sobre a matéria que constitui objeto de perícia, mantendo absoluta independência moral e técnica na elaboração do respectivo laudo;

III – abster-se de expender argumentos ou dar a conhecer sua convicção pessoal sobre os direitos de quaisquer das partes interessadas, ou da justiça da causa em que estiver servindo, mantendo seu laudo no âmbito técnico e limitado aos quesitos propostos;

IV – considerar com imparcialidade o pensamento exposto em laudo submetido à sua apreciação;

V – mencionar obrigatoriamente fatos que conheça e repute em condições de exercer efeito sobre peças contábeis objeto de seu trabalho, respeitado o disposto no inciso II do art. 2º;

VI – abster-se de dar parecer ou emitir opinião sem estar suficientemente informado e munido de documentos;

VII – assinalar equívocos ou divergências que encontrar no que concerne à aplicação dos Princípios de Contabilidade e Normas Brasileiras de Contabilidade editadas pelo CFC;

VIII – considerar-se impedido para emitir parecer ou elaborar laudos sobre peças contábeis, observando as restrições contidas nas Normas Brasileiras de Contabilidade editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade;

IX – atender à Fiscalização dos Conselhos Regionais de Contabilidade e Conselho Federal de Contabilidade no sentido de colocar à disposição desses, sempre que solicitado, papéis de trabalho, relatórios e outros documentos que deram origem e orientaram a execução do seu trabalho.

### **CAPÍTULO III**

#### **DO VALOR DOS SERVIÇOS PROFISSIONAIS**

**Art. 6º** O Profissional da Contabilidade deve fixar previamente o valor dos serviços, por contrato escrito, considerados os elementos seguintes:

I – a relevância, o vulto, a complexidade e a dificuldade do serviço a executar;

II – o tempo que será consumido para a realização do trabalho;

III – a possibilidade de ficar impedido da realização de outros serviços;

IV – o resultado lícito favorável que para o contratante advirá com o serviço prestado;

V – a peculiaridade de tratar-se de cliente eventual, habitual ou permanente;

VI – o local em que o serviço será prestado.

**Art. 7º** O Profissional da Contabilidade poderá transferir o contrato de serviços a seu cargo a outro profissional, com a anuência do cliente, sempre por

escrito, de acordo com as normas expedidas pelo Conselho Federal de Contabilidade.

**Parágrafo único.** O Profissional da Contabilidade poderá transferir parcialmente a execução dos serviços a seu cargo a outro profissional, mantendo sempre como sua a responsabilidade técnica.

**Art. 8º** É vedado ao Profissional da Contabilidade oferecer ou disputar serviços profissionais mediante aviltamento de honorários ou em concorrência desleal.

#### **CAPÍTULO IV DOS DEVERES EM RELAÇÃO AOS COLEGAS E À CLASSE**

**Art. 9º** A conduta do Profissional da Contabilidade com relação aos colegas deve ser pautada nos princípios de consideração, respeito, apreço e solidariedade, em consonância com os postulados de harmonia da classe.

**Parágrafo único.** O espírito de solidariedade, mesmo na condição de empregado, não induz nem justifica a participação ou conivência com o erro ou com os atos infringentes de normas éticas ou legais que regem o exercício da profissão.

**Art. 10** O Profissional da Contabilidade deve, em relação aos colegas, observar as seguintes normas de conduta:

I – abster-se de fazer referências prejudiciais ou de qualquer modo desabonadoras;

II – abster-se da aceitação de encargo profissional em substituição a colega que dele tenha desistido para preservar a dignidade ou os interesses da profissão ou da classe, desde que permaneçam as mesmas condições que ditaram o referido procedimento;

III – jamais apropriar-se de trabalhos, iniciativas ou de soluções encontradas por colegas, que deles não tenha participado, apresentando-os como próprios;

IV – evitar desentendimentos com o colega a que vier a substituir no exercício profissional.

**Art. 11** O Profissional da Contabilidade deve, com relação à classe, observar as seguintes normas de conduta:

I – prestar seu concurso moral, intelectual e material, salvo circunstâncias especiais que justifiquem a sua recusa;

II – zelar pelo prestígio da classe, pela dignidade profissional e pelo aperfeiçoamento de suas instituições;

III – aceitar o desempenho de cargo de dirigente nas entidades de classe, admitindo-se a justa recusa;

IV – acatar as resoluções votadas pela classe contábil, inclusive quanto a honorários profissionais;

V – zelar pelo cumprimento deste Código;

VI – não formular juízos depreciativos sobre a classe contábil;

VII – representar perante os órgãos competentes sobre irregularidades comprovadamente ocorridas na administração de entidade da classe contábil;

VIII – jamais utilizar-se de posição ocupada na direção de entidades de classe em benefício próprio ou para proveito pessoal.

## **CAPÍTULO V DAS PENALIDADES**

**Art. 12** A transgressão de preceito deste Código constitui infração ética, sancionada, segundo a gravidade, com a aplicação de uma das seguintes penalidades:

I – advertência reservada;

II – censura reservada;

III – censura pública.

**§ 1º** Na aplicação das sanções éticas, podem ser consideradas como atenuantes:

I – ação desenvolvida em defesa de prerrogativa profissional;

- II – ausência de punição ética anterior;
- III – prestação de relevantes serviços à Contabilidade.

§ 2º Na aplicação das sanções éticas, podem ser consideradas como agravantes:

- I – Ação cometida que resulte em ato que denigra publicamente a imagem do Profissional da Contabilidade;
- II – punição ética anterior transitada em julgado.

**Art. 13** O julgamento das questões relacionadas à transgressão de preceitos do Código de Ética incumbe, originariamente, aos Conselhos Regionais de Contabilidade, que funcionarão como Tribunais Regionais de Ética e Disciplina, facultado recurso dotado de efeito suspensivo, interposto no prazo de quinze dias para o Conselho Federal de Contabilidade em sua condição de Tribunal Superior de Ética e Disciplina.

§ 1º O recurso voluntário somente será encaminhado ao Tribunal Superior de Ética e Disciplina se o Tribunal Regional de Ética e Disciplina respectivo mantiver ou reformar parcialmente a decisão.

§ 2º Na hipótese do inciso III do art. 12, o Tribunal Regional de Ética e Disciplina deverá recorrer *ex officio* de sua própria decisão (aplicação de pena de Censura Pública).

§ 3º Quando se tratar de denúncia, o Conselho Regional de Contabilidade comunicará ao denunciante a instauração do processo até trinta dias após esgotado o prazo de defesa.

**Art. 14** O Profissional da Contabilidade poderá requerer desagravo público ao Conselho Regional de Contabilidade, quando atingido, pública e injustamente, no exercício de sua profissão.

## CAPÍTULO VI DAS DISPOSIÇÕES GERAIS

**Art. 15** Este Código de Ética Profissional se aplica aos Contadores e Técnicos em Contabilidade regidos pelo Decreto-Lei nº. 9.295/46, alterado pela Lei nº. 12.249/10.