



MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL  
Procuradoria-Geral da República

Nº 102.788/2017-AsJConst/SAJ/PGR

EXCELENTÍSSIMA SENHORA MINISTRA PRESIDENTE  
DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

[Ação direta de inconstitucionalidade. Art. 151 da Lei 400/1997 do Estado do Amapá. Código Tributário do Amapá. Autorização para concessão de benefícios fiscais por decreto.]

O **Procurador-Geral da República**, com fundamento nos artigos 102, inciso I, alíneas *a* e *p*, 103, inc. VI, e 129, inc. IV, da Constituição da República, no art. 46, parágrafo único, inc. I, da Lei Complementar 75, de 20 de maio de 1993 (Lei Orgânica do Ministério Público da União), e na Lei 9.868, de 10 de novembro de 1999, propõe

**ação direta de inconstitucionalidade,**

contra as redações atual e original do **artigo 151, caput, da Lei 400, de 22 de dezembro de 1997, do Estado do Amapá**, que institui o Código Tributário daquele estado.

Esta petição se acompanha de cópia do ato impugnado (na forma do art. 3º, parágrafo único, da Lei 9.868/99) e do procedimento administrativo 1.12.000.000963/2011-06, proveniente da Procuradoria da República no Amapá.

## 1 OBJETO DA AÇÃO

É o seguinte o teor da norma impugnada nesta ação:

Art. 151. O Poder Executivo através de Decreto que indicará a autoridade competente poderá autorizar a realização de compensação ou transação, conceder anistia, remissão, parcelamento de débitos fiscais, moratória e ampliação de prazo de recolhimento de tributos, observadas, relativamente ao ICMS, as condições gerais definidas em Convênios celebrados pelo Estado do Amapá.<sup>1</sup>

O dispositivo delega ao Poder Executivo a disciplina de matéria relacionada a extinção e suspensão da obrigação tributária e concessão de benefícios fiscais por atos normativos infralegais, o que se configura incompatível com o princípio da legalidade estrita, consignado no art. 150, I, da Constituição da República<sup>2</sup> e com o prin-

<sup>1</sup> Redação anterior: “Art. 151. O Poder Executivo através de Decreto que indicará a autoridade competente poderá autorizar a realização de compensação, transação, concessão de moratória e ampliação de prazo de recolhimento de tributos, observadas, relativamente ao ICMS, as condições gerais definidas em Convênios celebrados e ratificados pelos Estados e Distrito Federal, na forma prevista na Lei Complementar”.

<sup>2</sup> “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:  
I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; [...]”.

cípio da exclusividade das leis tributárias, do art. 150, § 6º, da CR,<sup>3</sup> que exige lei específica para conceder desonerações tributárias relativas a impostos, taxas e contribuições, como anistia, remissão, crédito presumido etc.

## 2 FUNDAMENTAÇÃO

### 2.1 OFENSA AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

O princípio da legalidade tributária, previsto no art. 150, I e § 6º, da Constituição da República e no art. 97 do Código Tributário Nacional,<sup>4</sup> constitui importante limitação do poder de tributar

<sup>3</sup> “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) [...]”.

<sup>4</sup> “Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I – a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II – a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III – a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV – a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V – a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI – as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

segundo a qual os entes da federação somente por meio de prévia lei ordinária podem instituir, extinguir, majorar ou reduzir tributos, definir a hipótese de incidência da obrigação principal, fixar alíquotas e sua base de cálculo, cominar penalidades e estabelecer hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários.

Consistindo o tributo em forma de avanço estatal sobre o patrimônio privado, a CR exige que seu estabelecimento não se proceda de maneira arbitrária pelo estado e alheia à vontade dos cidadãos. Pelo contrário, deve dar-se por exclusiva aprovação deles, representados pelos mandatários investidos no Poder Legislativo. Daí a conhecida expressão de que não há tributação legítima sem representação dos contribuintes (*no taxation without representation*). Trata-se de fundamental proteção dos contribuintes contra o ímpeto arrecadatório do poder público. Assegura-lhes que a intervenção patrimonial não ocorra de modo unilateral e independente do consentimento popular.

As hipóteses de atenuação ou mitigação desse princípio tributário encontram-se estabelecidas no art. 153, § 1º, da CR, o qual dispõe ser “facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas” do imposto sobre importação de produtos estrangeiros (II), do imposto sobre exportação de produtos nacionais ou nacionalizados (IE), do imposto sobre produtos industrializados (IPI) e do imposto sobre operações

---

§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.”

de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (IOF). Nesses casos, é lícito ao Executivo, por ato normativo próprio, alterar alíquotas daqueles impostos, desde que observados parâmetros fixados em lei. Mesmo nessas circunstâncias de maior liberdade, o poder de tributar da fazenda pública encontra-se adstrito a condições e limites estabelecidos em normas editadas pelo Legislativo.

Não se podem olvidar dois novos casos de mitigação do princípio da legalidade tributária, introduzidos pela Emenda Constitucional 33, de 11 de dezembro de 2001. Além das hipóteses acima, essa reforma constitucional permitiu:

a) no art. 177, § 4º, I, *b*, redução ou restabelecimento por ato do Executivo da alíquota da contribuição de intervenção no domínio econômico relativa a atividades de importação ou comercialização de petróleo e derivados, gás natural e derivados e álcool combustível (a chamada CIDE Combustível);

b) no art. 155, § 2º, XII, *g* e *b*, e § 4º, IV, *c*, redução ou restabelecimento, por deliberação de estados e do Distrito Federal, das alíquotas do imposto sobre operações relativas a circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transportes interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) de incidência unifásica com relação a combustíveis e a lubrificantes.

As atenuações constitucionais à estrita legalidade tributária encontram-se respaldadas, segundo EDUARDO SABBAG, pelo caráter

de extrafiscalidade dos correspondentes tributos, os quais se dirigem não à consecução de interesses meramente fiscais, mas “a estimular ou inibir condutas” e a “corrigir anômalas situações sociais ou econômicas, buscando o atingimento de objetivos que preponderam sobre os fins arrecadatários de recursos financeiros para o Estado”; constituem “gravames regulatórios ou regulares de mercado”, o que justifica estabelecer alíquotas por ato normativo do Executivo, sempre observando os parâmetros legislativos.<sup>5</sup>

Não obstante a extrafiscalidade possa motivar restrição à legalidade tributária, as hipóteses de atenuação desse princípio, por constituir garantia fundamental do contribuinte contra os interesses fiscais do estado, são unicamente aquelas previstas no texto da Constituição. Caso se admitisse ao legislador ordinário estabelecer novas possibilidades de mitigação à legalidade tributária, permitir-se-ia que a legislação infraconstitucional restringisse direitos estabelecidos na Carta Magna sem respaldo desta, o que é inaceitável, à luz dos princípios da supremacia constitucional e da máxima efetividade dos direitos fundamentais. Este princípio hermenêutico, também direcionado ao legislador ordinário, é assim conceituado por J. J. GOMES CANOTILHO:

O princípio da máxima efectividade

Este princípio, também designado por princípio da eficiência ou princípio da interpretação efectiva, pode ser formulado da seguinte maneira: a uma norma constitucional deve

<sup>5</sup> SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 71.

ser atribuído o sentido que maior eficácia lhe dê. É um princípio operativo em relação a todas e quaisquer normas constitucionais, e embora a sua origem esteja ligada à tese da actualidade das normas programáticas [...], é hoje sobretudo invocado no âmbito dos direitos fundamentais (no caso de dúvidas deve preferir-se a interpretação que reconheça maior eficácia aos direitos fundamentais).<sup>6</sup>

Fossem admissíveis tais atenuações àquela garantia dos cidadãos, em vez de conceder-se maior eficácia ao direito fundamental à legalidade tributária estabelecida no art. 150, I e § 6º, da CR, estar-se-ia, por mitigação infraconstitucional do princípio, a defender unicamente interesses fiscais, sem fundamento constitucional.

O princípio da legalidade em matéria tributária (CR, art. 150, I) veda expressamente exigir e majorar tributo sem previsão legal. A despeito da ausência de previsão explícita, interpretação lógico-sistemática do preceito constitucional determina observância da reserva legal para disciplinas relacionadas a extinção, suspensão e exclusão de crédito tributário e sobre definição de infrações e dispensa do pagamento de multas. Em outras palavras, temas diretamente relacionados à obrigação tributária principal devem ser tratados por lei em sentido estrito.

Por trás da legalidade, evidencia-se a busca por determinabilidade e previsibilidade para o exercício das atividades do contribuinte frente ao poder de tributar, explica HUMBERTO ÁVILA.<sup>7</sup> Dessa perspectiva, destaca-se a relevância da legalidade para garantir segurança

<sup>6</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e teoria da constituição*. 5. ed. Coimbra: Almedina, p. 1.208.

<sup>7</sup> ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 4. ed.: São Paulo: Saraiva, 2010, p. 124.

jurídica às relações tributárias e evitar instabilidade na interpretação e aplicação de normas tributárias, principalmente considerando a posição dos cidadãos em relação ao estado, responsável pela arrecadação.

Cobrança de tributo consubstancia atividade vinculada do administrador público, que deve seguir os ditames legais relativos à obrigação tributária. Em geral, não há espaço para discricionariedade administrativa em matéria relativa à cobrança de tributo, de maneira que delegar ao Executivo normas sobre suspensão e extinção de crédito tributário contraria a Constituição da República.<sup>8</sup>

Acerca do alcance do princípio da legalidade, ROQUE ANTONIO CARRAZZA é incisivo quanto à sua aplicabilidade à criação e à extinção de tributos, de forma a preservar participação democrática no delineamento de matéria tributária, por meio da atuação do Legislativo:

Como se isso não bastasse, só a lei pode criar deveres instrumentais tributários, regular a época e forma de pagamento dos tributos, definir a competência administrativa dos órgãos e repartições que vão lançá-los, cobrá-los e fiscalizar seu pagamento, descrever infrações tributárias, cominando-lhes as sanções cabíveis, e assim por diante.

<sup>8</sup> “É regra de Direito Tributário, aliás de Administrativo também, a de que a competência da autoridade para exigir o tributo ou a multa, é vinculada. Não lhe é lícito não cumprir a lei, ou cumpri-la quando quiser, discricionariamente. Está adstrita a executá-la em toda sua extensão e sem delongas. Do mesmo modo, as penalidades. Só a lei expressa lhe poderá permitir o cancelamento de créditos e penas”. BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário brasileiro*. 11. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 631.



O princípio da legalidade alcança todos os tributos, abrangendo, pois, os impostos, as taxas e a contribuição de melhoria. Também a ela não se subtraem os empréstimos compulsórios, os impostos extraordinários, as contribuições parafiscais e as contribuições a que alude o art. 149 da Constituição Federal, que, com serem tributos, podem, a nosso ver, ser reconduzidos, dependendo de suas hipóteses de incidência, a uma destas três modalidades [...].

Estamos percebendo que a lei, no direito tributário brasileiro, assume uma importância ainda maior que noutras searas jurídicas. Em linhas gerais, só ela pode disciplinar questões que girem em torno da criação e extinção de tributos. É a fonte de produção primária por excelência de normas tributárias, abaixo apenas da Constituição Federal. A própria lei complementar nacional, prevista no art. 146 do Texto Magno, a ela não se sobrepõe, conforme veremos melhor no capítulo final deste Curso.

Laboram em equívoco, portanto, os que sustentam que o chefe do Executivo, no que tange à tributação, pode terminar a obra do legislador, regulamentando tudo o que ele apenas descreveu com traços largos. Na verdade, a faculdade regulamentar serve para ressaltar alguns conceitos menos claros contidos na lei, mas não para agregar-lhes novos componentes ou, o que é pior, para defini-los do nada. Entendimento contrário viola o princípio da legalidade em sua própria essência.<sup>9</sup>

O legislador estadual não está autorizado a abrir mão de sua competência constitucional e conferir ao Executivo atribuição de dispor sobre compensação, transação, anistia, remissão, parcelamento de débitos fiscais, moratória e ampliação de prazo de recolhimentos de tributo. Esses temas, relacionados a extinção e suspensão do crédito tributário, são reservados à lei em sentido estrito, de forma a assegurar respeito aos princípios da isonomia, da segu-

<sup>9</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 278-279.

rança jurídica, e da justiça fiscal. Cabe à lei estipular condições, garantias, requisitos para fruição desses benefícios e indicar os tributos sujeitos a essas modalidades de extinção e suspensão de crédito.

Por essas razões, é incompatível com o princípio da legalidade tributária (CR, art. 150, I) o art. 151 da Lei 400, de 22 de dezembro de 1997, do Estado do Amapá, nas redações atual e original. A norma confere ao Executivo permissão irrestrita para autorizar compensação, transação, anistia, remissão, parcelamento de débitos fiscais, moratória e ampliação de prazo para recolhimento de tributos. Os argumentos expostos evidenciam necessidade de que essas matérias, por se relacionarem diretamente com a obrigação tributária e com o cumprimento do crédito tributário, sejam disciplinadas por lei formal, sendo inconstitucional atribuir disciplina desses temas ao Executivo.

## 2.2 AFRONTA AO ART. 150, § 6º, DA CONSTITUIÇÃO

O art. 150, § 6º, da Constituição da República exige lei específica para dispor sobre os seguintes temas em matéria tributária:

Art. 150. [...]

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

O preceito constitucional determina não apenas adoção de lei formal para instituir benefícios fiscais relativos, mas também edição de lei especificamente destinada à disciplina desses temas. Objetiva evitar inserção oportunista de desonerações tributárias em projetos de leis atinentes a outros ramos do direito. Esclarece ALIOMAR BALEEIRO,

[...] a Constituição consagra o princípio da exclusividade da lei tributária de modo que leis diversas, reguladoras de matéria estranha, como de Direito Civil, de Direito Administrativo, Comercial ou mesmo de Direito Tributário – mas que trate de tributo diferente daquele para o qual se dá a isenção ou a redução – não podem conceder remissões, anistias, incentivos fiscais e outros benefícios tributários. As exonerações ou vêm previstas em lei específica que as regule exclusivamente ou em lei tributária, disciplinadora do correspondente tributo, que o favor legal exclui.

A lei não pode mais conceder à autoridade administrativa a faculdade de remitar de forma indeterminada e discricionária, como dispõe o art. 172 do Código Tributário Nacional, sem definir com precisão a oportunidade, as condições, a extensão e os limites quantitativos do seu alcance. [...] <sup>10</sup>

Inibir a concessão de benefício fiscal por atos infralegais substancia relevante salvaguarda dos princípios da divisão funcional do poder (CR, art. 2º), da impessoalidade e da moralidade administrativas (CR, art. 37). Evita utilizar desonerações tributárias como barganha por autoridades públicas, para lograr vantagens indevidas, assegurar o papel do Legislativo na regulamentação do tema e permite controle democrático sobre o patrimônio público.

<sup>10</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário brasileiro*. 11. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 632.

Em decorrência do art. 150, § 6º, da CR, não pode o legislador estadual abdicar de sua competência institucional em favor do Executivo para dispor sobre matéria reservada a lei específica por determinação constitucional expressa. Nas palavras do Ministro CELSO DE MELLO, “a vontade do legislador, que substitui arbitrariamente lei delegada pela figura da lei ordinária, objetivando, com esse procedimento, transferir ao Poder Executivo o exercício de competência normativa primária, revela-se írrita e desvestida de qualquer eficácia jurídica no plano constitucional. O Executivo não pode, fundando-se em mera permissão legislativa constante de lei comum, valer-se do regulamento delegado ou autorizado como sucedâneo da lei delegada para o efeito de disciplinar, normativamente, temas sujeitos à reserva constitucional de lei”.<sup>11</sup>

O art. 151 da Lei 400/1997 confere autorização aberta ao chefe do Executivo para desonerações tributárias. Autoriza-o a utilizar decreto para conceder anistia e remissão de tributos indiscriminadamente e indicar a autoridade competente para tanto.

Não é possível atribuir ao art. 151 da lei amapaense natureza de norma específica, exigida pelo texto constitucional para dispor sobre concessão de benefício fiscal, porquanto não especifica contribuintes, tributos, prazos e valores. A norma estadual não apresenta os contornos necessários para fruição dos benefícios fiscais, o

<sup>11</sup> STF. Plenário. ADI 1.296/PE. Relator: Ministro CELSO DE MELLO. 14/6/1995, unânime. *Diário da Justiça*, 10 ago. 1995.

que a torna incompatível com a reserva legal absoluta consolidada no art. 150, § 6º, da CR.

Não é outro o entendimento consolidado do Supremo Tribunal Federal:

TRIBUTÁRIO. BENEFÍCIO FISCAL. RESERVA LEGAL. LEI EM SENTIDO ESTRITO NECESSÁRIA PARA CONCESSÃO DO INCENTIVO. BENEFÍCIO CONCEDIDO POR CONVÊNIO E POR RESOLUÇÕES ANTERIORES À CONSTITUIÇÃO DE 1988. SEPARAÇÃO DE PODERES. ARTS. 19, III, §§ 1º E 2º DA CONSTITUIÇÃO DE 1967 E 150, VI, §§ 3º E 6º DA CONSTITUIÇÃO DE 1988. 1. Cabe ao Poder Legislativo autorizar a realização de despesas e a instituição de tributos, como expressão da vontade popular. Ainda que a autorização orçamentária para arrecadação de tributos não mais tenha vigência (“princípio da anualidade”), a regra da legalidade tributária estrita não admite tributação sem representação democrática. Por outro lado, a regra da legalidade é extensível à concessão de benefícios fiscais, nos termos do art. 150, § 6º da Constituição. Trata-se de salvaguarda à atividade legislativa, que poderia ser frustrada na hipótese de assunto de grande relevância ser tratado em texto de estatura ostensivamente menos relevante. [...] <sup>12</sup>

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO E DE TRANSPORTE INTERMUNICIPAL E INTERESTADUAL. ISENÇÃO CONCEDIDA A TÍTULO DE AUXÍLIO-TRANSPORTE AOS INTEGRANTES DA POLÍCIA CIVIL E MILITAR EM ATIVIDADE OU INATIVIDADE. AUSÊNCIA DE PRÉVIO CONVÊNIO INTERESTADUAL. PERMISSÃO GENÉRICA AO EXECUTIVO. INCONSTITUCIONALIDADE. LEI 13.561/2002 DO ESTADO DO PARANÁ.

<sup>12</sup> STF. Agravo regimental no recurso extraordinário 414.429/MG. Rel.: Min. JOAQUIM BARBOSA. 31/8/2010, un. *DJ eletrônico* 218, 12 nov. 2010.

1. A concessão de benefício ou de incentivo fiscal relativo ao ICMS sem prévio convênio interestadual que os autorize viola o art. 155, § 2º, XII, *g* da Constituição.

2. **Todos os critérios essenciais para a identificação dos elementos que deverão ser retirados do campo de incidência do tributo (regra-matriz) devem estar previstos em lei, nos termos do art. 150, § 6º da Constituição. A permissão para que tais elementos fossem livremente definidos em decreto do Poder Executivo viola a separação de funções estatais prevista na Constituição. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada procedente.**<sup>13</sup>

Por essas razões, caso não se reconheça inconstitucionalidade da totalidade do art. 151 da Lei 400/1997, por afronta ao art. 150, II, da CR, devem ser declaradas inconstitucionais as expressões “anistia” e “remissão” presentes nas redações original e atual do dispositivo.

### 3 PEDIDOS E REQUERIMENTOS

Requer que se colham informações do Governador e da Assembleia Legislativa do Estado do Amapá e que em seguida se ouça a Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 103, § 3º, da Constituição da República. Superadas essas fases, requer prazo para manifestação da Procuradoria-Geral da República.

Requer que, ao final, seja julgado procedente o pedido, para declarar inconstitucionalidade do art. 151 da Lei 400, de 22 de de-

<sup>13</sup> STF. ADI 2.688/PR. Rel.: Min. JOAQUIM BARBOSA. 1/6/2011, un. *DJe* 164, 25 ago. 2011.

zembro de 1997, do Estado do Amapá, tanto na redação atual quanto na original.

Brasília (DF), 2 de maio de 2017.

**Rodrigo Janot Monteiro de Barros**  
Procurador-Geral da República

RJMB/WCS/CCC-PI.PGR/WS/184/2017