

## VOTO-VISTA

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

1. Não ocorre a prejudicialidade, de pleno direito, de uma ação objetiva na hipótese de superveniente revogação do objeto originário. Desde que inalterado substancialmente o objeto e feito tempestivamente o pedido de aditamento à petição inicial, a ação direta de inconstitucionalidade comporta conhecimento.

2. É pacífico, no repertório jurisprudencial desta Corte, que decretos autônomos, os quais instituem ou prorrogam benefícios fiscais, em desacordo a Convênio CONFAZ, são passíveis de controle via ação direta de inconstitucionalidade. Isso porque se coloca em xeque a compatibilidade direta das normas infralegais com o art. 155, § 2º, inc. XII, al. "g", da Constituição da República. Precedentes.

3. Há vícios de inconstitucionalidade formal nas leis instituidoras do Fundo Estadual de Equilíbrio Fiscal - FEEF e do Fundo Orçamentário Temporário - FOT e respectivos decretos regulamentadores, justamente porque esses diplomas concederam e prorrogaram indevidamente benefícios fiscais de ICMS, potencialmente por mais de uma década, sem observância do rito disposto no art. 155, § 2º, inc. XII, al. "g", da Constituição da República.

4. No caso dos autos, demonstra-se inconstitucional o expediente de fazer referência, no plano legal, ao

redirecionamento de todos os recursos do FEEF para o FOT e à convalidação dos atos praticados na vigência do FEEF e do próprio fundo, ao passo que, no plano infralegal, tudo se mantém como no regime anterior, inclusive com explícita remissão a ele, havendo até mesmo previsão normativa de decisão da Fazenda Estadual em favor do deferimento da prorrogação publicada em Diário Oficial.

5. O princípio da não afetação de receitas de impostos veda que um ato normativo infraconstitucional estabeleça um vínculo entre uma fonte de recursos dessa espécie tributária a determinado destino. Com efeito, busca evitar o engessamento do manejo orçamentário, assim como garantir a liberdade do legislador orçamentário e a utilização do total das receitas derivadas de impostos na satisfação das despesas públicas genéricas.

6. No caso dos autos, a violação à regra do art. 167, inc. IV e § 4º, da Constituição da República, é revelada seja pela vinculação das receitas arrecadadas de ICMS a fundo público (FOT ou FEEF), seja pela vinculação a despesas específicas (no caso do FOT, despesas para manutenção do equilíbrio fiscal do Estado; no caso do FEEF, despesas com pagamento de remunerações e vantagens de servidores ativos, aposentados e pensionistas do Estado. Nesse sentido, convém observar que a “manutenção do equilíbrio fiscal do Estado” não é uma expressão jurídica desprovida de densidade normativa, a ponto de justificar o uso dos recursos provenientes dos depósitos controversos em qualquer finalidade ou atividade estatal. Arts. 1º, § 2º, e 2º, *caput*, da Lei Complementar nº 159, de 2017. Cláusula segunda do Convênio ICMS nº 42, de 2016: a arrecadação dos depósitos deve compor fundo público que se destina “ao desenvolvimento econômico e/ou à manutenção do equilíbrio das finanças públicas estaduais e distrital”.

7. Mesmo que a “manutenção do equilíbrio fiscal do Estado” fosse destinação genérica, apta a servir como fonte de recursos para a satisfação de qualquer necessidade pública, ocorrem tanto do FEEF quanto do FOT vinculações indiretas do ICMS adicionalmente arrecadado em razão dos depósitos feitos pelos contribuintes beneficiários de incentivos fiscais. Isso porque do aumento da base de incidência provocado pelo depósito, exclui-se do montante destinado ao FEEF (despesas com pessoal) e ao FOT (manutenção do equilíbrio fiscal do Estado do Rio de Janeiro) (i) “o adicional do ICMS inerente ao Fundo Estadual de Combate à Pobreza e às Desigualdades Sociais – FECP”, (ii) “as parcelas destinadas (...) ao Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação – FUNDEB”; e (iii) o “repasso constitucional de 25% (vinte e cinco por cento) dos municípios”. Sendo assim, nessa hipótese, haveria, ainda sim, uma vinculação indireta entre a arrecadação dos depósitos, com natureza de imposto, e fundos públicos (FUNDEB e FUCEP) ou destinações específicas (transferência intergovernamental, manutenção e desenvolvimento do ensino e combate à pobreza e às desigualdades sociais), o que também afronta o art. 167, inc. IV e § 4º, da Constituição da República.

8. Independentemente de serem especiais ou atípicos, o Fundo Orçamentário Temporário e o Fundo Estadual de Equilíbrio Fiscal não deixam de ser fundos contábeis, nos termos do art. 172, § 2º, do Decreto-Lei nº 200, de 1967. Portanto, excepcionam o princípio da unidade de caixa e promovem o estado de coisas que o princípio da não afetação almeja evitar. Por definição, um fundo de natureza contábil exige a existência de disponibilidades financeiras contabilmente registradas para o fim de atender a saques a serem efetuados diretamente contra o caixa do Tesouro. Mesmo que não tivessem programação própria ou constituíssem unidade orçamentária, os

fundos de redefinição de fontes ostentam natureza contábil, porquanto se amoldam ao conceito do art. 71 do Decreto nº 93.872, de 1986. Em regra, apresentam programações específicas e são sacados contra o caixa do Erário. Urge, ainda, observar que, para a caracterização de um fundo especial público, basta a reserva de receitas empregadas em determinada finalidade, em oposição ao princípio de unidade de caixa (art. 56 da Lei nº 4.320, de 1964). Logo, o FEEF e o FOT são fundos públicos especiais.

9. Na esteira da expressa dicção constitucional, da doutrina de direito financeiro e da jurisprudência deste Supremo Tribunal Federal, é inarredável a conclusão de que fundos públicos, independentemente da qualificação como especiais ou atípicos, submetem-se à vedação constitucional do princípio da não vinculação. Ademais, impende perceber que este Supremo Tribunal Federal nunca condicionou ou limitou a incidência do princípio da não afetação apenas a fundos especiais, ou mesmo exclusivamente aos fundos constituídos por unidades orçamentárias, não vinculados a um órgão, gestor determinado, programa de trabalho específico ou detalhado. Na verdade, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é firme no sentido de que não se revela óbice à aplicabilidade do art. 167, inc. IV, da Constituição de 1988, a qualificação do instituto jurídico-financeiro utilizado para arrostar a funcionalidade do princípio da não afetação. Precedentes.

10. Súmula do voto-vista submetida à deliberação do Colegiado: “São inconstitucionais, por vício de competência e ofensa ao princípio da não-afetação da receita dos impostos, as Leis nºs 7.428, de 2016, e 8.645, de 2019, ambas do Estado do Rio de Janeiro, que instituíram, respectivamente, o Fundo Estadual de Equilíbrio Fiscal e o Fundo Orçamentário Temporário”.

11. Ação direta de inconstitucionalidade julgada procedente.

**O SENHOR MINISTRO ANDRÉ MENDONÇA:**

1. Trata-se de ação direta de inconstitucionalidade, com pedido liminar, ajuizada pela Confederação Nacional da Indústria (CNI) em face dos arts. 2º, 4º, *caput* e inc. I, e 5º da Lei nº 7.428, de 2016, do Estado do Rio de Janeiro, e de normas do Decreto estadual fluminense nº 45.810, de 2016, e do Convênio ICMS nº 42, de 2016.

2. Eis o inteiro teor de parcela dos atos impugnados:

**“ Lei Estadual nº 7.428, de 25 de agosto de 2016**

Art. 2º A fruição do benefício fiscal ou incentivo fiscal, já concedido ou que vier a ser concedido, fica condicionada ao depósito ao FEEF do montante equivalente ao percentual de 10% (dez por cento) aplicado sobre a diferença entre o valor do imposto calculado com e sem a utilização de benefício ou incentivo fiscal concedido à empresa contribuinte do ICMS, nos termos do Convênio ICMS 42, de 3 de maio de 2016, já considerado no aludido percentual a base de cálculo para o repasse constitucional para os Municípios (25%).

(...)

Art. 4º Constituem receitas do Fundo Estadual de Equilíbrio Fiscal - FEEF:

I - depósito no valor correspondente ao percentual 10% (dez por cento) aplicado sobre o montante da diferença entre o valor do imposto calculado com e sem utilização de benefício ou incentivo fiscal, concedido a empresa contribuinte do ICMS, nos termos do Convênio ICMS 42, de 3 de maio de 2016, já considerado o repasse constitucional para os municípios;

(...)

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

I - perda automática, não definitiva, no mês seguinte ao da fruição dos respectivos benefícios e incentivos fiscais ou financeiros, se o contribuinte beneficiário ou incentivado não efetuar, no prazo regulamentar, o depósito previsto no art. 2º desta Lei;

II - perda definitiva dos respectivos benefícios e incentivos fiscais ou financeiros, se o contribuinte beneficiário ou incentivado não

efetuar, no prazo regulamentar, o depósito previsto no art. 2º desta Lei por 3 (três) meses, consecutivos ou não.”

**Convênio ICMS nº 42/2016**

“Cláusula primeira: Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a, relativamente aos incentivos e benefícios fiscais, financeiro-fiscais ou financeiros, inclusive os decorrentes de regimes especiais de apuração, que resultem em redução do valor ICMS a ser pago, inclusive os que ainda vierem a ser concedidos:

I - condicionar a sua fruição a que as empresas beneficiárias depositem no fundo de que trata a cláusula segunda o montante equivalente a, no mínimo, dez por cento do respectivo incentivo ou benefício; ou

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

§ 1º O descumprimento, pelo beneficiário, do disposto nos incisos I e II do caput por 3 (três) meses, consecutivos ou não, resultará na perda definitiva do respectivo incentivo ou benefício.

§ 2º O montante de que trata o inciso I do caput será calculado mensalmente e depositado na data fixada na legislação estadual ou distrital.

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

3. A Autora suscitou um conjunto de nove argumentos em favor da inconstitucionalidade do diploma hostilizado. Nas palavras do Relator, “*afirma que (i) o art. 2º da lei estadual teria criado um imposto diverso do ICMS, o que é de competência exclusiva da União e deve ser feito por lei complementar, violando os arts. 146, III, 148, 149 e 154, todos da CF/1988; (ii) o mesmo dispositivo introduz um empréstimo compulsório, o que também deve ser feito pela União por lei complementar. Além disso, o suposto empréstimo compulsório não se enquadraria nas hipóteses previstas no art. 148 da CF/1988; (iii) o conjunto normativo em questão prevê o aumento da carga tributária no mesmo exercício financeiro, a partir de 01.12.2016, o que ofende o princípio da anterioridade (art. 150, III, b e c, da CF/1988); (iv) vincula-se a receita de ICMS ao Fundo Estadual de Equilíbrio Fiscal (FEEF), em afronta ao art. 167, IV, da CF/1988; (v) viola-se a segurança jurídica no que se refere aos benefícios fiscais condicionados, uma vez que o art. 2º prevê o depósito como requisito para a fruição de*

*benefícios já concedidos, produzindo efeitos retroativos; (vi) as medidas impostas aos contribuintes são desproporcionais considerando o fim promovido, que é a estabilidade financeira do Estado.”*

4. Em 2017, a CNI fez pedido de aditamento à exordial, de modo a também impugnar o Decreto nº 45.973, de 2017, e a Resolução SEFAZ nº 33, de 2017, ambas do Estado do Rio de Janeiro.

5. Posteriormente, em 2020, a requerente solicitou novo aditamento à petição inicial, com o fito de incluir, como objeto desta ação direta, a Lei estadual fluminense nº 8.645, de 2019, que institui o Fundo Orçamentário Temporário. Esse novo fundo é explicitamente conformado aos termos e aos limites do Convênio CONFAZ nº 42, de 2016, e aos arts. 71 a 74 da Lei nº 4.320, de 1964, os quais correspondem ao “*Título VII - Dos Fundos Especiais*” desse diploma. Assim, na visão da Autora, o art. 9º do referido diploma revogou a Lei nº 7.428, de 2016, porém não corrigiu os vícios de inconstitucionalidade apresentados. Reproduzo o inteiro teor dessa legislação:

**“Lei Estadual nº 8.645, de 9 de dezembro de 2019**

Art. 1º Fica instituído o fundo orçamentário temporário nos termos e nos limites do convênio CONFAZ nº 42, de 03 de maio de 2016 e no Título VII da Lei Federal nº 4.320, de 14 de março de 1964.

Art. 2º A fruição de incentivos fiscais e de incentivos financeiro-fiscais fica condicionada ao depósito no fundo disciplinado no artigo 1º, de percentual de 10 (dez por cento), aplicado sobre a diferença entre o valor do imposto calculado com e sem a utilização de benefícios ou incentivos fiscais concedidos à empresa contribuinte do ICMS, já considerada, no aludido percentual, a base de cálculo para o repasse constitucional para os municípios.

Art. 3º Constituem receitas do fundo instituído no Artigo 1º:

I - depósito, nos termos e nos limites do Convênio CONFAZ nº 42, de 2016, observados os percentuais previstos no Artigo 2º;

II - dotações orçamentárias;

III - rendimentos de aplicações financeiras de seus recursos;

IV - outras receitas que lhe venham a ser legalmente destinadas.

Art. 4º O valor depositado nos termos do art. 2º desta Lei será excluído o repasse constitucional de 25 (vinte e cinco por cento) dos municípios e o adicional do ICMS inerente ao Fundo Estadual de Combate à Pobreza e às Desigualdades Social - FECSP.

Art. 5º O descumprimento do Artigo 2º implicará as consequências previstas no § 2º da cláusula 1ª do Convênio CONFAZ nº 42/2016.

Art. 6º Os recursos auferidos pelo Fundo disciplinado no Artigo 1º serão destinados ao equilíbrio fiscal do Estado.

Art. 7º Ficam excluídos dos efeitos desta Lei:

I - os contribuintes alcançados pela Lei nº 1.954, de 26 de janeiro de 1992, revogada pela Lei nº 8.266, de 26 de dezembro de 2018, que autorizou o Estado do Rio de Janeiro a reinstaurar o incentivo fiscal de que trata a Lei Estadual nº 1.954, de 1992, e dá outras providências;

II - os contribuintes alcançados pelas Leis nºs 4.173, de 29 de setembro de 2003; 4.892, de 01 de novembro de 2006; 6.331, de 11 de outubro de 2012; 6.648, de 20 de dezembro de 2013; 6.868, de 19 de agosto de 2014; 6.821, de 25 de junho de 2014; e 8.792, de 13 de abril de 2020.

III - os contribuintes alcançados pelos Decretos nº 32.161, de 11 de novembro de 2002 e 43.608, de 23 de maio de 2012;

IV - os contribuintes alcançados pelo setor sucroalcooleiro;

V - os benefícios ou incentivos fiscais que alcancem material escolar e medicamentos básicos;

VI - os benefícios ou incentivos fiscais concedidos à micro e pequenas empresas definidas na Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006;

VII - as empresas de reciclagem;

VIII - os contribuintes do setor de lácteos alcançados pelo Decreto nº 27.427, de 17 de novembro de 2000, Livro XV, Título III, e pelo Decreto nº 29.042, de 27 de agosto de 2001, ou pelos Decretos que vierem a substituí-los ou suceder-lhes;

IX - os contribuintes alcançados pela Lei Complementar nº 128, de 19 de dezembro de 2008;

X - os benefícios ou incentivos fiscais que alcancem o setor de agricultura familiar e a agroindústria artesanal fluminense;

XI - os benefícios ou incentivos fiscais que alcancem a produção, distribuição e comercialização de legumes, frutas, hortaliças e ovos, inclusive quando processados e higienizados in natura;

XII - os benefícios ou incentivos fiscais que alcancem os seguintes produtos: papel higiênico; papel toalha; papel toalha interfolhada; guardanapo; absorvente e protetor diário; fralda infantil e geriátrica; e lenço umedecido, nos termos do Decreto nº 45.780, de 04 de outubro de 2016 ou a legislação que lhe vier a substituir ou suceder;

XIII - os benefícios ou incentivos fiscais que alcancem:

a) as operações internas do comércio varejista com veículo automotor novo, classificado nos códigos da Nomenclatura Brasileira

de Mercadorias/Sistema Harmonizado - NBM/SH, indicados nos Anexos I e II, do Livro XIII do Decreto nº 27.427, de 17 de novembro 2000;

b) as operações com veículo automotor usado.

XIV - os contribuintes que exerçam a atividade econômica de bares e estabelecimentos de serviços de alimentação;

XV - os contribuintes alcançados pelo setor industrial de produção de aves resfriadas ou congeladas. (Redação dada pela Lei nº 9.556, de 2022)

Parágrafo Único - Para efeito do inciso X, considera-se, agroindústria artesanal a que empregue diretamente até vinte empregados e apresente faturamento bruto anual de até cento e dez mil UFIRs-RJ (Unidades Fiscais de Referência)

Art. 8º Ficam convalidados todos atos praticados e o respectivo Fundo Estadual de Equilíbrio Fiscal, editados com base na Lei nº 7.428, de 25 de outubro de 2016.

Art. 9º Fica revogada Lei nº 7.428, de 25 de agosto de 2016, e suas posteriores alterações.

Art. 10. Esta lei entra em vigor:

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

II - após decorridos noventa dias da data da sua publicação, para os beneficiários da exclusão prevista no inciso XIV do art. 14 da lei nº 7.428, de 25 de agosto de 2016.”

6. Quanto à instrução processual efetivada neste feito, **acompanho o minudente relatório apresentado pelo eminente Ministro Roberto Barroso .**

7. **No âmbito da Sessão Virtual deste Plenário transcorrida entre 13 e 20 de maio de 2022, o e. Ministro Relator apresentou voto no sentido de julgar parcialmente procedentes os pedidos formulados, unicamente para conferir interpretação conforme à Constituição ao art. 2º da Lei nº 7.428, de 2016, e ao art. 2º da Lei nº 8.645, de 2019 , ambas do Estado do Rio de Janeiro, de modo a (i) afastar qualquer exegese que vincule as receitas vertidas ao FEEF /FOT a um programa governamental específico; e (ii) garantir a não cumulatividade do ICMS relativo ao depósito instituído, sem prejuízo da vedação ao aproveitamento indevido dos créditos. Ainda, propôs a seguinte tese de julgamento:**

“São constitucionais as Leis nºs 7.428/2016 e 8.645/2019, ambas do Estado do Rio de Janeiro, que instituíram o Fundo Estadual de Equilíbrio Fiscal – FEEF e, posteriormente, o Fundo Orçamentário

Temporário – FOT, fundos atípicos cujas receitas não estão vinculadas a um programa governamental específico e detalhado”.

8. Pedi vista dos autos para melhor análise da controvérsia constitucional, mas principalmente por ter sido a mim conferida, por livre distribuição, a relatoria da ADI nº 7.162/RJ, ajuizada pela Associação Brasileira de Empresas de Exploração e Produção de Petróleo e Gás em face da Lei nº 8.645, de 2019, e do Decreto nº 47.057, de 2020, ambos do Estado do Rio de Janeiro.

#### **Passo a votar .**

10. De plano, com as mais respeitosas vênias ao entendimento externado pelo e. Ministro Relator, **apresentarei neste voto-vista parcial divergência ao voto de Sua Excelência, de maneira a posicionar-me pelo acolhimento integral dos pedidos veiculados pela requerente** . Isso porque, da detida análise que fiz da matéria, visualizo a existência tanto de vício formal quanto de inconstitucionalidades materiais no objeto ora impugnado, notadamente no que se refere ao espaço normativo reservado ao CONFAZ pelo art. 155, § 2º, inc. XII, al. “g”, da Constituição da República, e ao princípio da não afetação das receitas advindas de impostos a órgãos, fundos ou despesas, nos termos do art. 167, inc. IV e § 4º, do Texto Constitucional.

11. Sendo assim, com o objetivo de facilitar a compreensão das convergências e divergências entre o presente pronunciamento e o voto formulado pelo e. Ministro Roberto Barroso, adotarei metodologia expositiva semelhante àquela adotada por Sua Excelência. Ademais, por brevidade e por concordar essencialmente com as razões apresentadas pelo eminente Relator, **deixarei de me manifestar em relação aos tópicos da anterioridade tributária, direito adquirido a benefício fiscal, proporcionalidade e não cumulatividade.**

#### **I. PRELIMINAR: perda de objeto - inocorrência.**

12. Inicialmente, o eminente Relator defende a rejeição da questão preliminar suscitada pela Procuradoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro no sentido de que teria havido perda superveniente do objeto, diante da revogação da Lei nº 7.428, de 2016, pela Lei nº 8.645, de 2019. Em sua visão,

o Supremo Tribunal Federal possui entendimento consolidado em favor da inexistência de prejudicialidade, de pleno direito, no bojo de ação em controle abstrato de constitucionalidade quando apenas se verifique que o objeto originariamente impugnado fora revogado. Assim, para que a extinção anômala do processo ocorra, deve ter ocorrido alteração substancial do complexo normativo e inexistido pedido de aditamento realizado tempestivamente pelo requerente. Ao analisar o caso dos autos, o eminente Relator concluiu o seguinte:

“3. No caso em questão, a despeito da revogação da disciplina anterior, os novos atos normativos não consubstanciam efetiva modificação acerca do tema ora examinado. Não por outra razão, mantêm-se inalterados os fundamentos constitucionais empregados pela parte autora para impugnar a validade da legislação estadual atual. A Lei nº 8.645/2019, de forma idêntica à Lei nº 7.428/2016, exige a realização de depósito em favor de fundo estadual (antes denominado FEEF, agora denominado FOT) como condição para a manutenção de benefícios fiscais. Ambos os fundos se destinam a promover o equilíbrio fiscal do Estado. A metodologia de cálculo do valor devido também continua sendo a mesma: aplica-se o percentual de 10% sobre a diferença de valor entre o ICMS calculado com e sem o benefício fiscal. Demonstra-se, assim, que a inovação legislativa não produziu alteração substancial da exigência e da apuração do depósito impugnado por meio desta ação.

(...)

4. Reitere-se, ainda, que a parte autora formulou, oportunamente, pedido de aditamento à petição inicial, visando a conformar o objeto aos atos normativos que se seguiram no tempo.

5. Por todo o exposto, concludo por rejeitar a questão preliminar de perda de objeto e enfatizo que entendimento diverso importa o afastamento da jurisdição constitucional desta Corte sobre tema de alta relevância jurídica, social e econômica, em razão de ato legislativo que, a pretexto de introduzir inovação na ordem jurídica estadual, em verdade, mantém hígido regime jurídico idêntico ao anterior.”

**13. Acompanhamento, em sede preliminar, a proposta do Ministro Relator, com singelas ressalvas**, as quais apresento no sentido de fomentar o **aprimoramento dos procedimentos** levados a efeito pela Corte no processamento inicial das ações diretas.

14. Reavivo posicionamento crítico por mim inaugurado, posteriormente acompanhado pelos e. Ministros Gilmar Mendes, Luiz Fux e

Rosa Weber, no âmbito da ADPF nº 651/DF (Relatora Ministra Cármen Lúcia). Naquela assentada, **considere ser necessário por parte da Corte a definição de um marco temporal e de um rito procedimental razoáveis para o acolhimento de pedidos de aditamento ao petitório inicial tanto sob a perspectiva dos Ministros vogais quanto dos sujeitos integrantes do feito e demais jurisdicionados interessados.**

15. No caso dos autos, **é imprescindível registrar** que o e. Relator conferiu, em 09/06/2021, prazo para que as partes se manifestassem sobre os aditamentos solicitados pela CNI. Além disso, diante da questão preliminar suscitada pela PGE/RJ, na data de 06/10/2021, o e. Ministro Roberto Barroso abriu novo lapso para manifestação quanto à prejudicialidade. Porém, após detida análise de todas as decisões interlocutórias e despachos produzidos por Sua Excelência, **não constato, até a Sessão Virtual iniciada em 13/05/2022, qualquer manifestação no sentido de aceitar ou rejeitar os aditamentos solicitados**. Mesmo no voto apresentado ao Tribunal Pleno, embora seja explícita a rejeição da questão preliminar pela perda do objeto e na tese de julgamento proposta constar também a Lei nº 7.428, de 2016, salvo entendimento mais ilustrado, **não teria restado claramente identificado o exato conteúdo do complexo normativo em discussão, após os pleitos de aditamento à exordial**.

16. Não se cuida aqui de consideração sem repercussões práticas. Conforme já dito, foi a mim distribuída a ADI nº 7.162/RJ, que se contrapõe à Lei nº 8.645, de 2019, do Estado do Rio de Janeiro, a qual instituiu o Fundo Orçamentário Temporário. Logo, esse expediente ocorrera em 05/05/2022, conquanto a sessão virtual pela qual se conheceu do voto do e. Ministro Luís Roberto Barroso iniciou-se em 13/05/2022. Por conseguinte, seguindo a dicção literal do Código de Processo Civil, a situação em tela ocasionou a existência de dois relatores para substancialmente a mesma matéria.

17. No mesmo sentido, a despeito da notável economia processual, a mescla dos objetos pode ocasionar algumas perplexidades aos jurisdicionados, pois em certos momentos do primoroso voto do eminente Relator se reconhece a inconstitucionalidade da Lei nº 7.428, de 2016, e do FEEF, como, por exemplo, no tema da não afetação dos impostos a fundo público. No entanto, quando da propositura de fixação de tese de julgamento, assenta-se a constitucionalidade de ambos os fundos.

18. Destaco, novamente, que as correntes ponderações são feitas somente a um questionamento de metodologia decisória, além de renovada manifestação do conhecido debate a respeito da fixação de teses de julgamentos em processos objetivos. Acolhendo o encaminhamento do e. Ministro Roberto Barroso nas questões preliminares.

**Passo ao mérito .**

**II. MÉRITO: competência do CONFAZ e natureza jurídica dos depósitos destinados ao FEEF e ao FOT.**

19. **Em relação à natureza jurídica de ICMS nos depósitos em questão**, o Relator vaticinou que esses possuem natureza jurídica de redução transitória de benefícios fiscais em relação ao ICMS, portanto não haveria na espécie empréstimo compulsório ou criação de tributo novo. Decerto, a partir da leitura do Convênio ICMS nº 42, de 2016, do CONFAZ, fica claro que se pretende versar sobre condicionante à fruição de benefício fiscal anteriormente aprovado e já concedido. Nessa linha, o descumprimento dessa obrigação por três meses consiste em causa suficiente para a perda definitiva do incentivo fiscal. Vale perceber que a discussão não é desprovida de sentido prático, porque é de conhecimento notório a criação, nos últimos meses, por todo o Brasil, de uma série de fundos voltados à infraestrutura pública, amparados na cláusula primeira, inc. I, deste convênio. É comum até mesmo justificar-se esse expediente financeiro diante da sua suposta facultatividade ao contribuinte beneficiário de isenção fiscal, o que não atrairia o regime jurídico-tributário ou a vedação de sanções políticas em matéria fiscal.

20. Mencionada classificação também impacta no cumprimento, ou não, do Plano de Recuperação Fiscal pactuado entre a União e alguns entes estaduais, como o Estado do Rio de Janeiro, porquanto uma das medidas de equilíbrio, a ser implementada nos três primeiros anos de vigência daquele, consiste justamente na redução de, pelo menos, 20% dos incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais dos quais decorram renúncias de receitas (art. 2º, inc. III, da Lei Complementar nº 159, de 2017). No entanto, no § 3º do mesmo dispositivo, ficam excluídas desse comando as renúncias de receita realizadas mediante deliberação do CONFAZ de um lado e, de outro, as caracterizáveis como isenção onerosa. Nos termos do art. 178 do CTN, estas qualificam-se pelo prazo certo ou por derivarem do

cumprimento de determinadas condições. Em suma, com a incidência da cláusula primeira, inc. I, do convênio em tela, torna-se esvaziada ou nulificada uma das medidas pensadas pelo Legislador nacional para “*corrigir os desvios que afetaram o equilíbrio das contas públicas, por meio da implementação das medidas emergenciais e das reformas institucionais determinadas no Plano de Recuperação elaborado previamente pelo ente federativo que desejar aderir a esse Regime*” (art. 1º, § 2º, da LC nº 159, de 2017). Por conseguinte, tem-se dificuldade de imaginar a condição em comento como uma “*medida emergencial e temporária, pensada em razão da notória crise fiscal suportada pelo ente federativo*”, consistindo, ao fim e ao cabo, em elevação do ICMS.

21. Posto esse panorama fático-normativo, com as mais respeitadas vênias, **visualizo evidente inconstitucionalidade formal nas leis instituidoras do FEEF e do FOT e respectivos decretos regulamentadores, justamente porque esses diplomas concederam e prorrogaram indevidamente benefícios fiscais de ICMS, sem observância do rito disposto no art. 155, § 2º, inc. XII, al. “g”, da Constituição da República**. A esse propósito, Sua Excelência, o Relator, dedica um parágrafo para enfrentar esse questionamento com conclusão oposta ao que aqui se apresenta:

“(…)

10. Observe-se, ainda, que não é possível falar em prorrogação indevida de benefícios fiscais de ICMS sem autorização do CONFAZ. Isso porque o Decreto nº 45.810/2016, que previa essa hipótese em seu artigo 9º, foi revogado e não há norma semelhante na Lei nº 8.645/2019, que criou o FOT. Igualmente, não se pode afirmar que o art. 10 do Decreto nº 47.057/2020 concedeu benesse fiscal não autorizada pelo CONFAZ, porque, para tanto, seria necessário realizar um controle de legalidade incompatível com a via processual eleita. Isto é, eventual caráter *ultra legem* do decreto não pode ser questionado pela via difusa, tampouco por meio desta ação direta (nesse sentido: ADI nº 2.387, Red. p/acórdão Min. Ellen Gracie, j. 21/02/2001; e ADI nº 996-MC, Rel. Min. Celso de Mello, j. 11/03/1994).”

22. Respeitosamente, de simples leitura do complexo normativo desta ação objetiva, o que nada se confunde com controle de legalidade, **demonstra-se cristalina a manutenção de expediente inconstitucional atinente à prorrogação de benefício fiscal, sem qualquer amparo no art. 155, § 2º, inc. XII, al. “g”, da Constituição da República**. Veja-se um comparativo entre as legislações do FEEF e do FOT, com grifos nossos:

**FEEF — Lei nº 7.428, de 2016 FOT — Lei nº 8.645, de 2019 Art. 4º (omissis)**

Parágrafo único - Fica prorrogado, **nos termos de decreto específico**, o prazo de fruição de benefício ou incentivo fiscal de empresa que proceder conforme o disposto no inciso I do art. 4º, pelo **período necessário ao ressarcimento do montante depositado no FEEF** .

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

Art. 8º Ficam convalidados todos atos praticados e o respectivo Fundo Estadual de Equilíbrio Fiscal, editados com base na Lei nº 7.428, de 25 de outubro de 2016.

Art. 9º Fica revogada Lei nº 7.428, de 25 de agosto de 2016, e suas posteriores alterações. **Decreto nº 45.810, de 2016 Decreto nº 47.057, de 2020** Art. 9º Fica prorrogado o prazo de fruição de benefício ou incentivo fiscal, financeiro-fiscal ou financeiro de contribuinte que proceder ao depósito previsto no disposto no art. 2º, pelo período necessário ao ressarcimento do montante depositado no FEEF, independente de alteração nos atos concessivos ou normativos específicos, da seguinte forma:

I - quando concedido por prazo certo, fica prorrogado por um mês a cada dez meses em que realizados depósitos no FEEF, ou fração;

II - quando concedido por prazo indeterminado, fica garantida a sua manutenção, sem redução, até 31 de maio de 2021. Art. 9º O saldo porventura existente, em 11 de março de 2020, do Fundo Estadual de Equilíbrio Fiscal - FEEF, instituído por meio da Lei nº 7.428 /2016 , bem como os valores arrecadados relativos a este fundo, a partir de 12 de março de 2020, serão revertidos ao FOT.

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

I - indicação do benefício a ser prorrogado;

II - ato normativo, concessivo e/ou de enquadramento;

III - comprovação dos depósitos realizados no FEEF.

**§ 1º Para os efeitos do disposto no inciso II, do art. 9º do Decreto nº 45.810/2016 , a data-limite de manutenção do benefício fiscal fica fixada em 31 de julho de 2020.**

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

§ 3º O processo administrativo relativo à prorrogação de que trata este artigo observará o disposto no Capítulo I do Decreto nº 2.473 , de 06 de março de 1979, consideradas as seguintes competências:

I - a verificação quanto atendimento aos requisitos para a prorrogação deverá ser realizada pela repartição fiscal em que apresentado o requerimento;

II - a decisão sobre o pleito compete ao Superintendente de Fiscalização;

III - o recurso, em caso de indeferimento do pleito, será decidido pelo Subsecretário de Estado de Receita.

§ 4º A decisão pelo deferimento da prorrogação deverá ser publicada no Diário Oficial, e terá efeitos independentemente de alteração do ato normativo ou concessivo.

23. Nesse sentido, em um rápido exame desses diplomas normativos, **torna-se evidente que a prorrogação temporal de benefícios fiscais persiste da mesma maneira, somente acrescida de mais opacidade e níveis no ordenamento jurídico. Dito de forma direta, mantem-se a inconstitucionalidade formal na espécie .**

24. Apesar de criativo, não deixa de ser menos inválido o expediente de fazer referência, **no plano legal**, ao redirecionamento de todos os recursos do FEEF para o FOT e à convalidação dos atos praticados na vigência do FEEF e **do próprio fundo** , ao passo que, no **plano infralegal** , tudo se mantém como no regime anterior, inclusive com explícita remissão a ele, havendo até mesmo a imperatividade de decisão em favor do deferimento da prorrogação publicada em Diário Oficial. Além disso, considerando que (i) o art. 10, inc. I, da Lei estadual fluminense nº 8.645, de 2019, prevê a vigência do FOT até o encerramento do regime de recuperação fiscal, i.e. até 9 exercícios financeiros, e (ii) o Convênio ICMS nº 190, de 2017, refere-se à “ *remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais, relativos ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, instituídos, por legislação estadual ou distrital publicada até 8 de agosto de 2017, em desacordo com o disposto na alínea ‘g’ do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, bem como sobre a reinstituição dessas isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais, observado o contido na Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017 ”, **é seguro dizer que a inconstitucional prorrogação de incentivos fiscais de ICMS em comento tem aptidão para durar mais de uma década, tendo em vista que o FEEF adveio***

em 2016 e o regime de recuperação fiscal do ente estadual vigorará até junho de 2031 na atual pactuação .

25. Igualmente, com máxima vênia, **não se cuida aqui de ofensa reflexa à Constituição, a ensejar apenas controle de legalidade, porquanto se coloca em xeque a compatibilidade direta dos supracitados artigos com o art. 155, § 2º, inc. XII, al. “g”, da Constituição da República** . Dito de forma simples, o deslinde da controvérsia constitucional exige *apenas* a reafirmação de compreensão jurisprudencial iterativa deste Supremo Tribunal Federal, segundo a qual “ *a instituição de benefícios fiscais relativos ao ICMS só pode ser realizada com base em convênio interestadual, na forma do art. 155, §2º, XII, g, da CF/88 e da Lei Complementar nº 24/75* ” (trecho da ementa da ADI nº 4.481/PR, Rel. Min. Roberto Barroso, Tribunal Pleno, j. 11 /03/2015, p. 19/05/2015). Nessa toada, é pacífico, no repertório jurisprudencial desta Corte, que decretos autônomos os quais instituem ou prorrogam benefícios fiscais, em desacordo a Convênio CONFAZ, são passíveis de controle via ação direta de inconstitucionalidade. Por todos, confira-se a ementa da ADI nº 4.152/SP (Rel. Min. Cezar Peluso, Tribunal Pleno, j. 1º/06/2011, p. 21/09/2011):

“EMENTAS: 1. INCONSTITUCIONALIDADE. Ação direta. Objeto. **Admissibilidade. Impugnação de decreto autônomo, que institui benefícios fiscais. Caráter não meramente regulamentar. Introdução de novidade normativa. Preliminar repelida. Precedentes. Decreto que, não se limitando a regulamentar lei, institua benefício fiscal ou introduza outra novidade normativa, reputa-se autônomo e, como tal, é suscetível de controle concentrado de constitucionalidade.** 2. INCONSTITUCIONALIDADE. Ação direta. Decreto nº 52.381/2007, do Estado de São Paulo. Tributo. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS. Benefícios fiscais. Redução de base de cálculo e concessão de crédito presumido, por Estado-membro, mediante decreto. Inexistência de suporte em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, nos termos da LC 24/75. Expressão da chamada “guerra fiscal”. Inadmissibilidade. Ofensa aos arts. 150, § 6º, 152 e 155, § 2º, inc. XII, letra “g”, da CF. Ação julgada procedente. Precedentes. Não pode o Estado-membro conceder isenção, incentivo ou benefício fiscal, relativos ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, de modo unilateral, mediante decreto ou outro ato normativo, sem prévia celebração de convênio intergovernamental no âmbito do CONFAZ” (grifos nossos).

26. Igualmente, em minha visão, não há qualquer reparo a ser feito ao parecer ministerial nesse tópico, de modo que o adoto *per relationem* neste voto:

“6. EXTRAPOLAÇÃO DOS TERMOS DO CONVÊNIO CONFAZ 42/2016: COMPENSAÇÃO POR EXTENSÃO TEMPORAL DE BENEFÍCIOS DE ICMS E VINCULAÇÃO INDIRETA DE RECEITAS

Na hipótese de se entender que a combinação da Cláusula Primeira, I, com a Cláusula Segunda, do Convênio CONFAZ 42/2016, é compatível com a Constituição Federal, faz-se necessário abordar a extrapolação do que ele autoriza por parte das leis fluminenses impugnadas.

(...)

Com o advento da Lei fluminense 8.645/2019, houve aparente extinção do incentivo fiscal consubstanciado na prorrogação de prazos para fruição de benefícios ou incentivos.

**Não obstante isso, por remissão ao Decreto estadual 45.810/2016, que regulamentava o extinto FEEF, o Decreto fluminense 47.057/2020, no art. 10, caput, garante o direito à prorrogação de benesses**

(...)

**Ao prever a prorrogação de benefícios e incentivos fiscais e o ressarcimento dos valores depositados no FOT, o Decreto fluminense 47.057/2020, no art. 10, caput, ultrapassou os limites contidos no Convênio CONFAZ 42/2016 e tem o condão de causar indesejável ‘guerra fiscal’ por configurar benesse fiscal de ICMS não autorizada.**

A circunstância desrespeita os arts. 150, § 6º, e 155, § 2º, XII, g, da Constituição Federal, que impõem a deliberação dos estados e do Distrito Federal para a concessão e revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais.” (e-doc. 120, p. 45-47, grifos nossos).

27. Por todas essas razões, **permito-me divergir do eminente Ministro Relator para assentar, quanto ao ponto, a existência de inafastável vício formal de inconstitucionalidade tanto nas Leis nº 7.428, de 2016, e nº 8.645, de 2019, quanto nos Decretos nº 45.810, de 2016, e nº 47.057, de 2020 .**

### III. MÉRITO: Vedação à afetação da receita de impostos.

28. No tópico atinente ao art. 167, inc. IV, da Constituição, o e. Ministro Roberto Barroso apresenta relevante argumentação em que atesta a **inconstitucionalidade** do FEEF, por se destinar prioritariamente ao pagamento de despesas com pessoal ativo e inativo, e diferencia a

qualificação desse fundo com relação à nova situação observada a partir do FOT. Com efeito, ressalvada outra percepção que não me surgiu, não parece viável afirmar que é “ *importante ressaltar que não há na Lei estadual nº 8.645/2019, **diferentemente da Lei estadual nº 7.428/2016**, qualquer ordem de aplicação de recursos a um programa de trabalho específico, capaz de propiciar uma vinculação constitucionalmente proibida* ” e, simultaneamente, propor-se súmula de julgamento no sentido de que “ *são, **constitucionais as Leis nºs 7.428/2016 e 8.645/2019, ambas do Estado do Rio de Janeiro, que instituíram o Fundo Estadual de Equilíbrio Fiscal – FEEF e, posteriormente, o Fundo Orçamentário Temporário – FOT, **fundos atípicos cujas receitas não estão vinculadas a um programa governamental específico e detalhado***** ”. Em síntese, a meu sentir, não houve a superação do vício material em tela, pela modificação do regime jurídico aplicável a cada um dos fundos públicos, com a edição da Lei nº 8.645, de 2019.

29. Mesmo que assim não fosse, **reputo que também o FOT revela-se inconstitucional, por ofender diretamente o art. 167, inc. IV, da Constituição da República**. O e. Ministro Roberto Barroso advoga pela tese de que o referido dispositivo constitucional não se aplica ao caso dos “ *fundos atípicos* ”, porque “ *não constituem unidades orçamentárias, não estão vinculados a um órgão ou a um gestor determinado nem são destinados a programas de trabalho específicos ou detalhados. Tais fundos atípicos se caracterizam como uma estratégia de particularizar recursos no orçamento, conferindo relativa margem de liberdade ao órgão executivo quanto à alocação das receitas auferidas* ”. Concluí que Sua Excelência postula que se adote uma interpretação funcional e restritiva ao mencionado parâmetro constitucional. No entanto, **ousou divergir desse posicionamento, de modo a identificar vício material de inconstitucionalidade no ponto, à luz de hermenêutica mais consentânea à doutrina do direito financeiro e à jurisprudência deste Supremo Tribunal Federal.**

30. Em esforço monográfico acerca do princípio da não afetação das receitas públicas, André Castro Carvalho exprime o conteúdo jurídico do art. 167, inc. IV, do Texto Constitucional: “ *defronte estas considerações, pode-se dizer que a não afetação de receitas públicas proclama a vedação do estabelecimento de vínculo - entre uma fonte a determinado destino - a fim de que o total das receitas faça frente às despesas de forma genérica*” (CARVALHO, André Castro. **Vinculação de Receitas Públicas**. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 182).

31. Por sua vez, o art. 71 da Lei nº 4.320, de 1964, define fundo especial como “ *produto de receitas especificadas que por lei se vinculam à realização de determinados objetivos ou serviços, facultada a adoção de normas peculiares de aplicação* ”. Nesse ponto, Régis Fernandes de Oliveira bem esclarece que o termo fundos comporta múltiplas significações, pois “ *o vocábulo fundo tem dois significados em direito financeiro: a) a vinculação de receitas para aplicação em determinada finalidade; e b) reserva de recursos para distribuição a pessoas jurídicas determinadas* ” (OLIVEIRA, Régis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. 7 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 553).

32. Ainda, Heleno Taveira Torres e Felipe Rodrigues bem conceituam os fundos públicos especiais da seguinte forma:

“Em termos funcionais, portanto, **preferimos definir os fundos (públicos) especiais como alocação legal de recursos, sob a forma de patrimônio separado vinculado ao emprego em certos fins, orçamentários ou não, no atendimento de necessidades públicas ou como complementação financeira para a prestação de serviços públicos.**

Os fundos especiais demandam a necessidade de organizar as atribuições de certos recursos, por meio de procedimento técnico que sirva aos valores de redistribuição financeira, típicos do intervencionismo estatal na ordem econômica, para o atingimento de certos fins que não poderiam ser alcançados sem a atribuição do patrimônio em separado, sob gestão coordenada para atingir as finalidades legalmente estabelecidas”

(TORRES, Heleno Taveira; RODRIGUES, Felipe da Cunha. **Fundo Soberano do Brasil e finanças públicas: regime jurídico dos fundos públicos especiais, experiência internacional e a Lei nº 11.887/2008** . Belo Horizonte: Fórum, 2012, p. 31, grifos nossos).

33. **Especificamente em relação ao FOT** , com as devidas vênias, parecem-me *sem respostas* as considerações postas pelo Professor de Direito Financeiro da Universidade do Estado do Rio de Janeiro Gustavo da Gama Vital de Oliveira, segundo as quais estamos diante de um fundo público especial e, por consequência, descabe falar em inaplicabilidade da vedação presente no art. 167, inc. IV, do Texto Constitucional:

“Ademais, a Lei RJ 8.645/2019, em seu artigo 1º, estabelece que o FOT também estaria amparado no ‘Título VII da Lei Federal no. 4.320,

de 14 de março de 1964'. O título do ato normativo indicado cuida exatamente da figura dos fundos especiais, o que torna inegável a natureza do FOT e evidencia ainda mais a violação do art. 167, IV, da CF.

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

(...)

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

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

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

(OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. **ICMS no Estado do Rio de Janeiro: teoria e prática**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2021, p. 158-159; grifos nossos).

34. Em suma, a prevalecer o douto entendimento do e. Relator, estaríamos diante de uma situação paradoxal por uma série de razões.

Primeira, o próprio objeto impugnado explicita seu fundamento nos arts. 71 a 74 da Lei nº 4.320, de 1964, isto é, identifica-se normativamente como fundo público típico.

Segunda, a cláusula segunda do Convênio ICMS nº 42, de 2016, expressamente determina que a unidade federada institua “ *fundo de*

*desenvolvimento econômico e ou de equilíbrio fiscal, destinado ao desenvolvimento econômico e ou à manutenção do equilíbrio das finanças públicas estaduais e distrital, ” o que explicitamente deve ser feito com amparo nos supracitados dispositivos da Lei Geral do Orçamento.*

Terceira , a própria PGE-RJ visualizou a referida inconstitucionalidade, por considerar o FOT um fundo especial, ao contrário do que se passava com o FEEF, resultando em recomendação de veto ao Governador do Estado.

35. A despeito disso, o Secretário de Estado de Fazenda fluminense aportou aos autos informações de que “ *embora o legislador tenha adotado o nomen iuris ‘fundo’, tais receitas não são tipicamente vinculadas, possuindo destinação genérica* ”, uma vez que, em relação ao FEEF, o pagamento de despesas com pessoal representou, entre 2016 a 2020, pelo menos 65% dos gastos do ente estadual, ao passo que “ *a Lei 8.645/2019 já estabelece de forma genérica que os recursos do FOT serão para manutenção do equilíbrio fiscal do Estado, sem determinar uma destinação, e por conseguinte, não havendo vinculação a nenhum tipo de despesa* ” (e-doc. 94, p. 1 e 2). Ademais, noticiou que o FOT encontra-se classificado como uma “ *fonte de recursos* ”, assim não consistiria em uma unidade orçamentária ou uma unidade gestora. Ainda que assim fosse, a Superintendente de Orçamento da Sefaz-RJ deixou claro existir programa de trabalho relacionado ao pagamento dos serviços da dívida externa do Estado-membro a que se vincula o FOT: “ *na execução orçamentária da despesa, a FR 102 aparece na Unidade Orçamentária EGE-SEFAZ (UO 37020). Programa de Trabalho PT 0005 - Gestão da Dívida Externa - Serviços* ” (e-doc. 94, p. 6). Nessa linha, tecnicamente, tenho dificuldades de sufragar assertiva de que inexistem nas leis hostilizadas “ *qualquer ordem de aplicação de recursos a um programa de trabalho específico, capaz de propiciar uma vinculação constitucionalmente proibida* ”.

36. Quanto ao FEEF, **importa notar que gastos com pessoal não podem ser caracterizados como destinação genérica, por força de ditames constitucionais, v.g . arts. 166-A, § 1º, inc. I, 167, inc. X, 169 e 234 .** Certamente, o descontrole financeiro resultante de expansão excessiva do funcionalismo público não tem o condão de tornar o específico em genérico. Essa constatação permanece relevante para o deslinde desta controvérsia, a despeito da revogação da Lei nº 7.428, de 2016, seja em razão da convalidação dos atos praticados sob o regime do FEEF, seja pelo fato de o

próprio Governador do Estado do Rio de Janeiro reputar que “ o *Fundo Orçamentário Temporário - FOT*, instituído pela Lei nº 8.645, de 9 de dezembro de 2019, tem **a mesma natureza e finalidade** do *Fundo Estadual de Equilíbrio Fiscal - FEEF*, instituído por meio da Lei nº 7.428, de 25 de agosto de 2016, bem como **fundamento normativo idêntico**, qual seja o *Convênio ICMS 42, de 03 de maio de 2016* ” (considerando do Decreto nº 47.057, de 2020, grifos nossos).

37. Observo, ainda, que o próprio Relator expressa-se no sentido de que não houve alteração no orçamento público estadual com a extinção do FEEF e a criação do FOT, pois “ *não foi alterada a classificação orçamentária dos recursos, FR 102. Isso indica que tanto o FEEF quanto o FOT continuam a ser fontes de recursos, cuja execução de despesas pode ser rastreada /mapeada via SIAFE-RIO* ”. Nesse prisma, estaríamos diante de um caso confessado de descumprimento de lei pelas mais altas autoridades fazendárias fluminenses e, principalmente, do Convênio ICMS nº 42, de 2016. Dito de forma direta, **mesmo que acolhida toda versão narrativa da Sefaz-RJ, haveria, ao fim, um acachapante vício formal de inconstitucionalidade na espécie, novamente por inexistir amparo no art. 155, § 2º, inc. XII, al. “g”, da Constituição de 1988, ou na Lei Complementar nº 24, de 1975**, tendo em conta a clareza solar da cláusula segunda do mencionado convênio no sentido da instituição de um fundo público especial.

38. Por sua vez, no tocante à finalidade do FOT, observo que “ **manutenção do equilíbrio fiscal do Estado** ” não é uma expressão jurídica desprovida de densidade normativa, a ponto de justificar o uso dos recursos provenientes dos depósitos comentados em qualquer finalidade ou atividade estatal específica . A título ilustrativo, veja-se que o regime de recuperação fiscal previsto na Lei Complementar nº 159, de 2017, consiste em “ *ação planejada e transparente (...) para corrigir os desvios que afetaram o equilíbrio das contas públicas* ” (art. 1º, § 2º, da Lei Complementar nº 159, de 2017), ao passo que o plano de recuperação pressupõe diagnóstico a respeito da situação de desequilíbrio financeiro a partir do qual se formule metas, compromissos e medidas de ajuste (art. 2º, *caput*, da Lei Complementar nº 159, de 2017). Também não faria sentido lógico-jurídico o que preconizado na cláusula segunda do Convênio ICMS nº 42, de 2016, haja vista que a arrecadação dos depósitos compõe fundo que **se destina** “ *ao desenvolvimento econômico e/ou à manutenção do equilíbrio das finanças públicas estaduais e distrital* ”. Nesses termos,

reputo, uma vez mais, escorreitas as conclusões de Gustavo Vital, agora em estudo específico acerca do FOT:

“Note-se que a Lei 8.645/2019, no ponto destacado, incidiu no mesmo vício de inconstitucionalidade cometido pela Lei 7.428/2016 (FEEF). A modificação da destinação dos recursos (no caso do FOT, a destinação indicada foi o equilíbrio fiscal do Estado; no FEEF, o pagamento de remunerações e vantagens de servidores ativos, aposentados e pensionistas do Estado) não afasta o vício de inconstitucionalidade, visto que, havendo a vinculação da receita de imposto a qualquer fundo ou despesa, a regra constitucional resta violada.

**A violação à regra constitucional indicada é revelada seja pela vinculação dos recursos de ICMS a fundo (FOT ou FEEF), seja pela vinculação, ainda que indireta, a despesas específicas (no caso do FOT, despesas para manutenção do equilíbrio fiscal do Estado; no caso do FEEF, despesas com pagamento de remunerações e vantagens de servidores ativos, aposentados e pensionistas do Estado.**

(...)

Note-se que o juízo de inconstitucionalidade acerca da vinculação de receita de imposto a órgão, fundo ou despesa independe do mérito em si da destinação dos recursos. Não se põe em questão o fato de que o pagamento de despesas com remuneração de servidores ou despesas para manutenção do equilíbrio fiscal do Estado são providências relevantes”

(OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. Quando reconhecer a invalidade do tributo tutela o Direito Financeiro e o Direito Tributário: a inconstitucionalidade do Fundo Orçamentário Temporário (FOT) do Estado do Rio de Janeiro em razão da afetação da receita de ICMS. **In: SCAFF, Fernando Facury; ROCHA, Sérgio André; MURICI, Gustavo Lanna. Intersecções entre o Direito Financeiro & o Direito Tributário.** Belo Horizonte, São Paulo: D'Plácido, 2021, p. 579-581, grifos nossos).

39. Na verdade, mesmo que a “ *manutenção do equilíbrio fiscal do Estado* ” fosse destinação genérica, apta a servir de fonte de recursos para a satisfação de qualquer necessidade pública, decorrem tanto do FEEF quanto do FOT vinculações indiretas do ICMS adicionalmente arrecadado em razão dos depósitos feitos pelos contribuintes beneficiários de incentivos fiscais. **Isso porque do aumento da base de incidência provocado pelo depósito exclui-se do montante destinado ao FEEF (despesas com pessoal) e ao FOT (manutenção do equilíbrio fiscal do Estado do Rio de Janeiro) (i) “ o adicional do ICMS inerente ao Fundo Estadual de Combate à Pobreza e às Desigualdades Sociais - FECP ” (art. 4º-A, §1º, da Lei nº 7.428, de 2016,**

incluído pela Lei nº 7.539, de 2017; e art. 4º, *caput*, da Lei nº 8.645, de 2019), (ii) “ as parcelas destinadas (...) ao Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação - FUNDEB ” (art. 10 do Decreto nº 45.810, de 2016; e art. 8º do Decreto nº 47.057, de 2020) e (iii) o “ repasse constitucional de 25% (vinte e cinco por cento) dos municípios ” (art. 2º da Lei nº 7.428, de 2016; art. 10 do Decreto nº 45.810, de 2016; art. 4º da Lei nº 8.645, de 2019; e art. 8º do Decreto nº 47.057, de 2020).

40. Quanto às transferências obrigatórias aos entes municipais, salta aos olhos a conveniência política, e não técnico-jurídica, dessa exigência por duas razões .

Primeira , a necessidade de separação imediata desses repasses, depois da arrecadação e antes da destinação ao fundo de equilíbrio, emergiu de lei posterior, Lei nº 7.539, de 2017. Promulgada alguns meses após a instituição do FEEF, digna de interesse é uma série de medidas mais favoráveis ao contribuinte, pois o novel diploma forneceu opções de regimes, compensações e garantias na realização do depósito, excluiu uma série de setores econômicos e benefícios fiscais do âmbito de incidência referente ao dever de depósito e adicionou obrigação ao Poder Executivo consistente em encaminhar, semestralmente, à comissão da ALERJ “ o demonstrativo dos recursos oriundos das antecipações previstas nesta Lei ” (art. 4º, Lei nº 7.539, de 2017).

Segunda , as legislações de regência determinam um inusual procedimento contábil em incluir, no percentual sobre o qual se calcula o valor do depósito, “ a base de cálculo para o repasse constitucional para os Municípios (25%) ” (art. 2º, *in fine*, da Lei nº 7.428, de 2016; e art. 2º, *in fine*, da Lei nº 8.645, de 2019), enquanto se exclui, conforme já visto, a mesma receita transferida do valor destinado ao FEEF/FOT. Dito de forma simples, autorizada por convênio do CONFAZ, a medida de manutenção do equilíbrio fiscal do Estado do Rio de Janeiro acarreta, necessariamente, incremento das receitas dos municípios fluminenses.

41. Em síntese, na melhor das hipóteses, **há uma vinculação indireta entre a arrecadação dos depósitos, com natureza de imposto, e fundos públicos (Fundeb e FUCEP) ou destinações específicas (transferência intergovernamental, manutenção e desenvolvimento do ensino e combate à**

**pobreza e às desigualdades sociais) , o que também afronta o art. 167, inc. IV e § 4º, da Constituição da República.**

42. Por fim, impende considerar o argumento apresentado pelo e. Relator no sentido de que a vedação do art. 167, inc. IV, do Texto Constitucional não se aplica ao FEEF ou ao FOT, haja vista que esses seriam “fundos atípicos”, não constituindo unidades orçamentárias, vinculados a um órgão, gestor determinado, programa de trabalho específico ou detalhado. **Nesse ponto, não verifico outro caminho diverso de apresentar esta divergência .**

43. De início, veja-se a dicção literal do art. 167, inc. IV e § 4º, da Constituição da República, na redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 2003:

“Art. 167. São vedados:

(...)

IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo;

§ 4º É permitida a vinculação das receitas a que se referem os arts. 155, 156, 157, 158 e as alíneas ‘a’, ‘b’, ‘d’ e ‘e’ do inciso I e o inciso II do caput do art. 159 desta Constituição para pagamento de débitos com a União e para prestar-lhe garantia ou contragarantia.”

44. Por sua vez, em estudo seminal a respeito da distinção entre fundos especiais e os atípicos, Osvaldo Maldonado cataloga cinco categorias para o segundo tipo. A partir desse rol, percebe-se que uma vez assumida a premissa de atipicidade proposta pelo e. Ministro Roberto Barroso, o FEEF e o FOT seriam “ *fundos de redefinição de fontes* ”:

“Os FUNDOS ATÍPICOS se enquadram, em nosso entender, em cinco categorias, quais sejam: a) fundos de repartição de receitas; b) fundos de redefinição de fontes; c) fundos de instrumentalização de

transferências; d) fundos de incentivos fiscais; e) fundos por designação. Destas, as três primeiras são relativas, essencialmente, aos fundos instituídos com base em disposições constitucionais ou por determinação da Lei Maior.

(...)

Fundos de redefinição de fontes

Nessa segunda categoria, temos o Fundo de Estabilização Fiscal (FEF) e o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza, criados pelas Emendas Constitucionais nºs 10 e 31, que não se destinam a articular programações, mas sim à particularização de recursos em fontes próprias, com vistas a orientar e a controlar aplicações em certas ações ou objetivos predeterminados. **Tais 'fundos', por serem excepcionados (pelo próprio texto constitucional) da observância às normas que regem a instituição e operação de fundos, possuem as seguintes singularidades: a) não constituem unidades orçamentárias; b) não possuem uma programação própria sujeita a um gestor determinado; c) não se vinculam a um órgão determinado da Administração. Em resumo, tais 'fundos' são mais uma forma de particularizar recursos nos orçamentos, por meio de fontes diferenciadas, do que instrumentos especiais de programação e de gestão de recursos".**

(SANCHES, Osvaldo Maldonado. **Fundos federais: origens, evolução e situação atual na administração federal.** Revista de Informação Legislativa, Brasília, a. 39, n. 154, p. 269-299, abr./jun. 2002, p. 275-276; grifos nossos).

45. Contudo, independentemente de serem especiais ou atípicos, o **Fundo Estadual de Equilíbrio Fiscal e o Fundo Orçamentário Temporário não deixam de ser fundos contábeis, nos termos do art. 172, § 2º, do Decreto-Lei nº 200, de 1967, portanto excepcionam o princípio da unidade de caixa, brilhantemente abordado pelo Procurador-Geral da República nos autos do presente caso**. Nesse sentido, conceitualmente, os fundos de redefinição de fontes particularizam recursos em fontes próprias, em detrimento do caixa único do erário, justamente com a finalidade de garantir a consecução de ações e objetivos predeterminados. Com efeito, ocasionam exatamente o que se busca evitar com o princípio da não afetação, isto é, reduzir a liberdade do Legislador orçamentário. Nas palavras de José Maurício Conti, *" a finalidade desta vedação é evitar o 'engessamento' das verbas públicas, que pode impedir o administrador público de ter liberdade para aplicá-las onde se mostrem necessárias, tendo em vista o interesse da sociedade "* (CONTI, José Maurício. **Direito financeiro na Constituição de 1988.** São Paulo: Oliveira Mendes, 1998, p. 103). No que tange à qualificação desses fundos como contábeis, Clécio Santos Nunes é particularmente feliz em suas colocações:

“Por força da incipiência de parâmetros legais para a disciplina dos fundos públicos no direito brasileiro, a classificação de suas espécies passa pela mesma carência. Em geral, a doutrina não se ocupa em classificar os fundos públicos a não ser pela singela divisão entre fundos especiais e fundos contábeis. Aqueles, disciplinados nos artigos comentados; estes, meros desdobramentos dos primeiros, e qualificados como tais pela norma do art. 172, § 2.º, do Decreto-lei 200 /1967.

Em criteriosa monografia, Osvaldo Maldonado Sanches enxergou, no entanto, diversos tipos de fundos públicos, partindo de três matrizes terminológicas, a saber: i) fundo; ii) fundo orçamentário; iii) fundo especial. Das três expressões, somente fundos especiais receberam do legislador denominação e definição por meio de regras (apesar de muito generalizantes). Daí por que é possível sustentar que as três matrizes são sinônimas. Não se ignora, entretanto, a existência de fundos que, embora não se enquadrem exatamente nos contornos legais dos fundos especiais, exercem inegável influência no manejo das contas públicas, razão pela qual merecem atenção e podem ser classificados como fundos atípicos (SANCHES, abr./jun. 2002, p. 275).

Resumidamente, os fundos públicos podem ser classificados em dois seguimentos: fundos especiais (típicos) e fundos atípicos.

#### 71.3.1 Fundos especiais (típicos)

O artigo da Lei 4.320/1964, que ora se analisa, estabelece o conceito legal dos fundos especiais. Não se pode deixar de fora da análise característica fundamental, além das que integram o conceito já estudado, que é a necessidade de os fundos especiais comporem o orçamento público. **A Constituição da República é taxativa nesse sentido, ao prescrever que a lei orçamentária anual compreenderá, além do orçamento fiscal dos poderes da República, o dos fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta (art. 165, § 5.º, I, da CF/1988).**

Além do requisito constitucional mencionado, são atributos indispensáveis dos fundos especiais: i) a previsão de receitas específicas que o comporão; ii) vinculação das receitas a gastos determinados; iii) vinculação a órgão da administração direta; iv) aplicação dos recursos de acordo com a lei orçamentária; v) critérios contábeis específicos no âmbito da unidade gestora; vi) inscrição no CNPJ; vii) cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

(...)

#### 71.3.2 Fundos atípicos

Na linha de classificação proposta por Osvaldo Maldonado Sanches, de fato, é possível se distinguir a existência de fundos atípicos (SANCHES, abr./jun. 2002, p. 275). **A atipicidade, como é**

natural, decorreria do não alinhamento da previsão legal de tais fundos às normas centrais da Lei em comento e ao disposto no § 2.º do art. 172 do Decreto-lei 200/1967 e no Decreto 93.872/1986, apesar de se originarem de receitas federais e terem a União no papel central de distribuidora dos seus respectivos recursos financeiros.

Os Fundos de Repartições de Receitas (Fundo de Participação dos Estados e dos Municípios) são fundos contábeis. **A afirmação de que tais fundos não se caracterizariam como tais, porquanto carecem de uma programação própria, não é suficiente para afastá-los do conceito de fundos contábeis. Observe-se que para um fundo possuir natureza contábil, faz-se necessário existir disponibilidades financeiras contabilmente registradas para o fim de atender a saques a serem efetuados diretamente contra o caixa do Tesouro Nacional.** Os Fundos de Participação, embora previstos na Constituição e não exatamente por força da lei orçamentária, têm finalidades estabelecidas previamente, e serão sacados em face do caixa do Tesouro, já que cuidam da distribuição de receitas tributárias da União.

**Igualmente, os chamados Fundos de Redefinição de Fontes, dentre os quais se inserem o Fundo de Estabilização Fiscal, assim denominado a partir de 1996 (art. 71, § 2.º, do ADCT) e o de Combate e Erradicação da Pobreza (previsto no art. 79 do mesmo Ato Transitório), são fundos contábeis porque não conflitam com o conceito do art. 71 do Decreto 93.872/1986. Tanto o primeiro quanto o segundo têm programações específicas e são sacados contra o caixa do Tesouro Nacional.** O Fundo de Estabilização Fiscal, antes intitulado como Fundo Social de Emergência, consistiu na reserva de recursos fiscais para aplicações prioritárias nos segmentos de saúde e educação. O Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza também possui caráter social e suas receitas deverão ser empregadas em políticas de acesso de pessoas a níveis dignos de sobrevivência, quando estiverem em situação de vulnerabilidade social.

**O mesmo se diga dos Fundos de Instrumentalização de Transferências. Isso porque, para a caracterização de um fundo especial público, basta a reserva de receitas empregadas em determinada finalidade, em oposição ao princípio de unidade de caixa (art. 56 da Lei 4.320/1964).** No caso do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério – FUNDEF, atualmente Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação – FUNDEB, cumpre-se uma programação específica, consistente na distribuição de receitas tributárias para os Estados. Estes deverão aplicá-las na educação, conforme a regulamentação legal (ADCT, art. 60 e Lei 11.494/2007). O fato de os recursos não serem sacados totalmente do caixa do Tesouro, uma vez

que o FUNDEB é composto também por receitas tributárias estaduais, não retira do fundo seu caráter contábil. Somente as fontes de receita não são federais, porém a administração do FUNDEB é feita no âmbito do Ministério da Educação, que arrecada e distribui os recursos do fundo educacional. A característica do fundo contábil, entretanto, não reside na titularidade de suas fontes de receita, mas na sistemática de saques de recursos para aplicações específicas, o que, inegavelmente, ocorre no caso do FUNDEB.”

(NUNES, Cleucio Santos. Arts. 71 a 74. In: CONTI, José Maurício (coord.). **Orçamentos Públicos: a Lei 4.320/1964 comentada**. 4 ed. São Paulo: Thompson Reuters Brasil, 2019, p. 249-255, grifos nossos).

**46. Na esteira desse escólio doutrinário, conjuntamente à leitura do art. 167, inc. IV e §4º, do texto constitucional, torna-se inarredável a conclusão de que fundos, independentemente da qualificação como especiais ou atípicos, submetem-se à vedação constitucional do princípio da não vinculação . Se assim não fosse, as ressalvas contidas no princípio da não afetação dos impostos aos FPE, FPM e Fundeb (todos “atípicos” na classificação proposta) seriam absolutamente sem sentido, em descompasso ao brocardo “ *verba cum effectu sunt accipienda* ” (“ *as palavras devem ser entendidas com efeito* ” ou “ *a lei não contém palavras inúteis* ”).**

47. Não custa rememorar que este Tribunal afirma há muito e iterativamente o caráter taxativo das exceções ao princípio em questão: Assim, “ *não se enquadrando entre as exceções previstas no texto constitucional, a vinculação de receitas operada pela norma rondoniense impugnada viola o inciso IV do mencionado artigo da Constituição Federal* ” (ementa da ADI nº 1.848/RO, Rel. Min. Ilmar Galvão, Tribunal Pleno, j. 05/09/2002, p. 25/10/2022), bem como que “ *a vedação é afastada, portanto, apenas nas hipóteses expressamente ressalvadas, que não abrangem os programas de assistência integral à criança e ao adolescente. É que, quanto a isso, o inciso IV do art. 167 da Constituição Federal encerra norma específica, fazendo ressalva expressa apenas das hipóteses tratadas nos artigos 198, § 2º (Sistema Único de Saúde) e 212 (para manutenção e desenvolvimento do ensino)* ” (ementa da ADI nº 1.689/PE, Rel. Min. Sydney Sanches, Tribunal Pleno, j. 12/03/2003, p. 02/05/2003).

48. Também sem sentido ficaria boa parcela do repertório jurisprudencial deste Supremo Tribunal Federal. Isso porque, **até o presente momento, nunca se condicionou ou se limitou a incidência do princípio da não afetação apenas a fundos especiais, ou mesmo exclusivamente aos**

**fundos constituídos por unidades orçamentárias, não vinculados a um órgão, gestor determinado, programa de trabalho específico ou detalhado , como propugna o e. Ministro Roberto Barroso na espécie.**

49. No RE nº 183.906/SP, Rel. Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, j. 18 /09/1997, p. 30/04/1998, esta Corte assentou que a vedação prevista no art. 167, inc. IV, da Constituição da República abarca “ *situação concreta em que lei local implicou majoração do ICMS, destinando-se o percentual acrescido a um certo propósito* ”.

50. O Supremo Tribunal Federal também deu efetividade à norma constitucional em tela mesmo na hipótese de a vinculação do produto da arrecadação de impostos derivar de escolha do contribuinte — situação em que, evidentemente, não se cabe falar em órgão, fundo ou despesa —, pois seria “ *irrelevante se a destinação ocorre antes ou depois da entrada da receita nos cofres públicos* ” (ementa da ADI nº 1.750/DF, Rel. Min. Eros Grau, Tribunal Pleno, j. 20/09/2006, p. 13/10/2006).

51. Na mesma toada, na ADI nº 3.576/RS (Rel. Min. Ellen Gracie, Tribunal Pleno, j. 22/11/2006, p. 02/02/2007), este Egrégio Colegiado afirmou a inconstitucionalidade de legislação estadual que permitia o direcionamento de parcela do ICMS devido por contribuinte a fundo de combate às desigualdades, recebendo em contrapartida crédito fiscal presumido, tendo em vista se tratar de **mero artifício financeiro-orçamentário** , cuja resultante terminaria por se vincular receita de ICMS para a satisfação de finalidades específicas e predeterminadas e, por consequência, ofender o art. 167, inc. IV, da Constituição.

52. Noutro giro, **a jurisprudência deste Supremo Tribunal Federal é firme no sentido de que não se revela óbice à aplicabilidade do art. 167, inc. IV, da Constituição de 1988, a qualificação do instituto jurídico-financeiro para onde se destina o conjunto de recursos** . Justamente por isso, o decano desta Corte, o eminente Ministro Gilmar Mendes, capitaneou, no âmbito da ADI nº 1.759/SC, de sua relatoria, Tribunal Pleno, j. 14/04/2010, p. 20/08 /2010, entendimento judicial segundo o qual é inconstitucional a vinculação, **por dotação orçamentária** , de parte da receita corrente do Estado a finalidade específica, ainda que feita por intermédio da Constituição estadual.

53. Mais recentemente, o e. Ministro Marco Aurélio, a quem tenho a honra de suceder, sustentou que o mero não retorno de superávits financeiros obtidos ano a ano à caixa única do Tesouro já é circunstância suficiente para representar afronta ao art. 167, inc. IV, do Texto Constitucional. Confira-se excerto do voto condutor produzido na ADI nº 6.045/RR:

“O tema – singelo, à primeira vista – revela a quadra vivida, época de abandono a princípios, de perda de parâmetros, de inversão de valores.

Há muito venho sinalizando a necessidade de se ter atenção à proliferação de fundos voltados a fazer frente à falta de receita do Estado para desenvolver satisfatoriamente as atividades que lhe são próprias, precípuas (...) **fiz ver a imprescindibilidade de a Administração – gênero – funcionar a partir do respectivo orçamento, do que arrecadado a título de tributos, descabendo, em passe de mágica, criar receitas, encerrando fontes de recursos diversas, à margem do regular processo orçamentário.**

(...)

Não obstante a relevância da problemática alusiva à constitucionalidade de fundos direcionados ao adimplemento de despesas e atividades de apoio ínsitas à atuação estatal, cumpre observar a organicidade do Direito instrumental, indispensável à efetivação do material. Em sede concentrada, embora a causa de pedir seja aberta, o pronunciamento deste Tribunal há de ficar adstrito aos limites do pedido.

A controvérsia submetida ao Supremo consiste em definir a constitucionalidade apenas dos incisos V e VI do artigo 3º da Lei nº 297/2001, por meio dos quais destinados, ao referido Fundo, receitas oriundas dos ‘saldos financeiros resultantes da execução orçamentária do Poder Judiciário, disponíveis ao final de cada exercício, ressalvado o valor inscrito em restos a pagar’ e do ‘saldo financeiro apurado no balanço anual do próprio Fundo’, respectivamente.

Ante a atribuição conferida à União para a edição de normas gerais de Direito Financeiro, a serem complementadas, vedada a instituição de antinomias, pelos demais entes federados – artigo 24, inciso I, da Lei Maior –, cumpre ter presente o disposto na Lei nº 4.320/1964, a veicular regras gerais de Direito Financeiro observáveis na elaboração e no controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal – recepcionada, pela Constituição de 1988, como lei complementar, conforme assentou o Supremo na medida cautelar na ação direta de nº 1.726, relator ministro Maurício Corrêa, cujo acórdão foi publicado no Diário da Justiça de 30 de abril de 2004.

Considerada a questão atinente aos denominados 'superávits financeiros', a legislação federal de regência não abre margem a dúvidas quanto à necessidade de o Judiciário restituir à conta única do Tesouro os saldos positivos – livres e desvinculados de obrigações legais – apurados ao final do exercício financeiro, viabilizando aos Poderes Executivo, responsável pela contabilidade das receitas, e Legislativo o gerenciamento do orçamento estadual, sob pena de ofensa ao princípio da separação dos poderes – artigo 2º da Constituição Federal (...) à luz das normas veiculadas na legislação de regência e da diretriz consagrada constitucionalmente, surge com extravagância ímpar a destinação, ao Fundo Especial do Poder Judiciário do Estado de Roraima, em caráter automático, direto e compulsório, dos 'saldos financeiros resultantes da execução orçamentária do Poder Judiciário, disponíveis ao final de cada exercício', ausente prévia indicação na peça orçamentária anual mediante a abertura de créditos suplementares e especiais.

Ao fazê-lo, o ato questionado promove verdadeiro drible às regras orçamentárias, cujo conteúdo deve ser submetido ao escrutínio do Legislativo, ante o papel central desempenhado, no regime democrático, pela atividade de alocação de recursos escassos. **Pior: autoriza, por via transversa, vinculação, sem autorização legislativa, de receitas anteriormente direcionadas ao Judiciário em benefício do mencionado Fundo, à margem do previsto na Lei Maior ”** (grifos nossos).

54. Por todas essas razões, ousou discordar da conclusão do e. Relator no sentido da improcedência do pedido nesse tópico, porquanto, sob qualquer prisma que se olhe, **demonstra-se inexorável a conclusão pela inconstitucionalidade material das cláusulas primeira, inc. I, e segunda do Convênio ICMS nº 42, de 2016, e da integralidade das Leis estaduais nº 7.428, de 2016, e nº 8.645, de 2019, por ofensa direta e patente ao art. 167, inc. IV, da Constituição da República.** Logo, descabendo empregar técnica de interpretação conforme à Constituição em dispositivos tópicos do objeto, pois **não vislumbro qualquer significado desses em consonância com o Texto Constitucional .**

#### IV. DISPOSITIVO

55. Diante do quanto exposto e apreciado, **conheço da ação direta de inconstitucionalidade e, no mérito, julgo-a integralmente procedente, com a finalidade de declarar a inconstitucionalidade dos seguintes atos normativos:**

- Arts. 2º, 4º, *caput* e inc. I, e 5º, *caput*, da Lei nº 7.428, de 2016, do Estado do Rio de Janeiro, e dispositivos correlatos do Decreto nº 45.810, de 2016 (petição inicial).

- Cláusulas primeira, inc. I, e segunda, do Convênio ICMS nº 42, de 2016, do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ (pedido sucessivo da petição inicial).

- Decreto nº 45.973, de 2017, e Resolução SEFAZ nº 33, de 2017 (primeiro pedido de aditamento à petição inicial); e

- Arts. 2º, 3º, inc. I, 5º e 8º da Lei nº 8.645, de 2019, e dispositivos correlatos do Decreto nº 47.057, de 2020, ambos do Estado do Rio de Janeiro (segundo pedido de aditamento à petição inicial).

56. Nos moldes do Relator, caso o Colegiado entenda ser o caso, fixo a seguinte tese de julgamento ao presente voto-vista e a proponho para deliberação colegiada:

**“ São inconstitucionais, por vício de competência e ofensa ao princípio da não afetação da receita dos impostos, as Leis nº 7.428, de 2016, e nº 8.645, de 2019, ambas do Estado do Rio de Janeiro, que instituíram, respectivamente, o Fundo Estadual de Equilíbrio Fiscal - FEEF e o Fundo Orçamentário Temporário - FOT. ”**

É como voto.

Ministro **ANDRÉ MENDONÇA**