



Acórdão 00342/2022-4 - 2ª Câmara

Processo: 07084/2018-1

Classificação: Tomada de Contas Especial Determinada

UG: PMDRP - Prefeitura Municipal de Dores do Rio Preto

Relator: Domingos Augusto Taufner

Responsável: CLEUDENIR JOSE DE CARVALHO NETO, CLAUDIA MARTINS BASTOS, SEBASTIAO BRAGA, ROBERTA QUERUBIM MEDEIROS MARTINS, JORGE LUIZ NACARI, DANIEL DE OLIVEIRA JUNIOR, GILDA DE FATIMA TOLEDO SOUZA, FRANCISCO DE ASSIS CALIXTO

Procuradores: WELITON JOSE JUFO (OAB: 17898-ES, OAB: 181097-RJ)

**TOMADA DE CONTAS ESPECIAL
INSTAURADA – AUSÊNCIA DE
PRESSUPOSTOS DE CONSTITUIÇÃO E
DESENVOLVIMENTO VÁLIDO E
REGULAR – EXTINÇÃO SEM
RESOLUÇÃO DO MÉRITO –
ARQUIVAMENTO.**

Na ausência dos pressupostos de constituição e de desenvolvimento válido e regular do processo, a tomada de contas especial deve ser extinta sem resolução do mérito, nos termos do artigo 8º c/c art. 20, inciso III da IN 32/2014.

O RELATOR EXMO. SR. CONSELHEIRO DOMINGOS AUGUSTO TAUFNER:

1. RELATÓRIO

Tratam os autos de Tomada de Contas Especial, cuja instauração foi determinada por esta Corte de Contas, conforme item 2.2 do Acórdão 769/2017-8 proferido no processo TC 9587/2013, que expediu a seguinte determinação ao gestor do município:

2.2 Promova Abertura de Procedimento Administrativo pelo município visando apuração dos fatos, identificação dos responsáveis e quantificação do dano, promovendo ações para ressarcimento aos cofres públicos, gerado em razão da não aplicação da alíquota de 5% (cinco por cinco) relativa ao Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza – ISSQN estabelecida no Decreto 2.161/2011, no período de 01/01/2012 a 10/07/2012, fixando prazo de 90 (noventa) dias para comunicação do fato a este Tribunal de Contas;

Além disso, o referido acórdão ainda estabeleceu em seu item 2.3 a seguinte obrigação:

2.3 Promova Instauração de Tomada de Contas Especial, caso não logrado êxito o procedimento administrativo, visando quantificação do dano, identificação dos responsáveis e ressarcimento aos cofres públicos de valores, não arrecadados à título de Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza, consoante Instrução Normativa TC 32/2014.

Conforme Termo de Autuação 07084/2018-4, o presente processo foi autuado em atendimento ao item 2.2 do Acórdão 769/2017-8. O Prefeito do Município informou sobre a abertura da Tomada de Contas Especial e demonstrou a formação da Comissão Responsável, através da Comunicação Diversa TC 644/2018 e Peça Complementar TC 13512/2018.

Posteriormente, foi solicitado prorrogação do prazo de conclusão dos trabalhos da comissão por mais noventa dias, conforme Petição Intercorrente 16665/2018, que foi deferida pelo Conselheiro Relator. Novamente, através da Petição Intercorrente TC 67/2019 o Prefeito de Dores do Rio Preto solicitou nova dilação do prazo por 90 (noventa) dias para encaminhamento da Tomada de Contas, tendo sido deferido pelo Conselheiro em Substituição.

Em momento sequente, por meio do Ofício Externo 338/2019, o Prefeito Municipal de Dorés do Rio Preto apresentou os Processo Externo 181/2019, 182/2019, 183/2019, 184/2019, 185/2019, 186/2019 e 187/2019 a fim de encaminhar a Tomada de Contas Especial, a esta Corte.

Os autos foram encaminhados ao NCONTAS para análise, tendo a equipe técnica observado que não foram atendidas as diretrizes da Instrução Normativa TC nº 32/2014, bem como do Anexo único da mesma norma, sugerindo com isso a devolução do feito a origem para adequações.

O Conselheiro Relator, seguindo a manifestação técnica, proferiu a Decisão Monocrática 694/2019, determinando a notificação do Prefeito Municipal para encaminhasse a complementação da Tomada de Contas Especial no prazo de 30 (trinta) dias.

Em resposta a referida decisão, o Prefeito do Município, novamente, solicitou dilação de prazo de 90 (noventa) dias, informando o impedimento do gestor em indicar nova comissão, bem como a suspeição e impedimentos legais de membros que permaneceram na comissão, bem como solicita que esta Corte de Contas designasse responsável por indicar a referida comissão.

Ato sequente, o Conselheiro Relator proferiu o Voto 4849/2019 (Doc. 48), que culminou na Decisão 2703/2019 (Doc. 49), na qual de forma unânime o Plenário decidiu-se pela inclusão do feito no Programa Anual de Fiscalização de 2020.

Os autos foram encaminhados ao Núcleo de Controle Externo de Auditoria e Gestão Fiscal (NGF), que elaborou a Manifestação Técnica 404/2020 (Doc. 54), definindo o valor do débito, os fatos, o indicativo de irregularidade (Da perda do direito da municipalidade de constituir o crédito tributário em razão do transcurso do prazo decadencial), a definição dos responsáveis com o período correspondente decorrente da conduta, nexos e culpabilidade para produção do efeito lesivo ao erário municipal.

Em seguida, o Núcleo de Controle Externo e Outras Fiscalizações (NOF) elaborou Instrução Técnica Inicial – ITI 27/2020 (Doc. 61) propondo a citação dos

responsáveis, indicados na Manifestação Técnica 404/2020, tendo sido proferida a Decisão Segex 34/2020 (Doc. 62) para a citação dos responsáveis.

Devidamente citados, os responsáveis apresentaram justificativas, no entanto, foi considerando revel o Sr. Daniel de Oliveira Júnior, nos termos da Decisão Monocrática 917/2020 (Doc.102).

Ato contínuo, os autos foram remetidos ao NGF, que elaborou a Instrução Técnica Conclusiva n.º 1292/2021, acolhendo preliminar suscitada, opinando pela extinção de forma terminativa determinando o trancamento das contas por serem iliquidáveis, diante do preceituado no art. 427, §4º, da Resolução TC 261/2013.

Em sequência, os autos prosseguiram para o Ministério Público de Contas, que através do Procurador Luís Henrique Anastácio elaborou o Parecer nº 02881/2021 encampando o entendimento técnico.

É o relatório. Passo a fundamentar.

2. FUNDAMENTAÇÃO

Antes de analisar o Relatório de Tomada de Contas Especial em si e, conseqüentemente, apreciar possíveis irregularidades apontadas, a área técnica procedeu à análise de questão prejudicial de mérito. Destaca-se ocorreram diversas arguições de preliminares, contudo, a equipe técnica ao analisar o feito, optou por analisar tão somente um ponto da defesa dos responsáveis, em aplicação a celeridade e economia processual, concluindo que o feito não merece prosseguir.

Assim, passo a análise da questão prejudicial de mérito abordada pela equipe técnica na ITC 01292/2021-3, bem como os pressupostos de constituição e de desenvolvimento válido e regular do processo.

2.1. INCONSTITUCIONALIDADE DO DECRETO MUNICIPAL Nº 2161/2011

Antes de adentrar a análise da questão suscitada, é importante esclarecer os fatos que precederam a determinação da presente tomada de contas, para melhor compreensão da matéria.

A presente Tomada de Contas Especial foi instaurada pelo município de Dores do Rio Preto em atendimento ao item 2.2 do Acórdão 769/2017 (processo TC 9587/2013) desta Corte de Contas, em razão de ter sido reconhecida a ocorrência de dano ao erário em razão da omissão dos gestores integrantes do Poder Executivo de Dores Rio Preto, quanto a cobrança do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza, na forma estipulada pelos normativos do município entre o período entre 01/01/2012 a 10/07/2012.

Isso porque o município de Dores do Rio Preto cobrava do ISS a partir fixação de alíquotas por meio de Decreto, nos quais identificavam preliminarmente uma alíquota de 3%(Decreto 1186/2001), mas que ao final do exercício de 2011 foi majorado para 5%(Decreto 2161/2011), contudo, a cobrança do imposto não atendeu a referida alteração, de modo que entre 01/01/2012 a 10/07/2012 os lançamentos efetuados foram realizados a base de 3%, e não de 5%, o que foi considerado como causa do dano ao erário.

Esta Corte de Contas reconheceu a inconstitucionalidade da fixação de alíquota mediante Decreto, mas modulando efeitos, a fim de evitar insegurança jurídica quanto aos atos já praticados pelo município, considerando como válido o respectivo aumento, inobservado nos lançamentos do período de 01/01/2012 a 10/07/2012. Esta decisão ensejou a instauração da Tomada de Contas Especial, a qual o Poder Executivo do município de Dores do Rio Preto, apresentou no bojo do presente processo, documentos que correspondem ao procedimento administrativo instaurado e tramitado naquela municipalidade, indicando os responsáveis e quantificando o dano a ser reparado.

Contudo, em sede de justificativas os responsáveis suscitaram prejudicial mérito, alegando a inconstitucionalidade do Decreto Municipal nº 2161/2011 do município de Dores do Rio Preto (Defesa/Justificativa 625/2020; Petição Intercorrente 1003/2020, Petição Intercorrente 1002/2020 e Defesa/Justificativa 962/2020).

A equipe técnica analisou a referida prejudicial, entendendo por acolhê-la, conforme consta da Instrução Técnica Conclusiva 01292/2021.

Em sua fundamentação, a equipe técnica destaca, inicialmente, que sobre o Decreto que promoveu a alteração que majorou a alíquota do ISS no município de Dores do Rio Preto não houve manifestação desta Corte de Contas em função do reconhecimento da perda do objeto, já que o mesmo havia sido revogado, tão poderia o fazer, haja vista que a jurisprudência desta Corte de Contas é uníssona quanto a impossibilidade de julgamento de norma abstrata, já que a competência constitucional autoriza a análise difusa oriunda de casos concretos para afastamento da norma e resolução do conflito.

Além disso, traz outros argumentos relevantes, os quais transcrevo abaixo alguns trechos:

Porém, ainda analisando o Acórdão TC 699/2017, afere-se que o Plenário desta Casa de Contas julgou o incidente de inconstitucionalidade no bojo do processo TC 9587/2013 e reconheceu a ilegalidade da prática de instituição de alíquota de ISS mediante Decreto conforme alegado pelas defesas aqui neste processo de Tomada de Contas Especial, decidindo da seguinte forma:

(...)

Observando o referido Acórdão, destaca-se que o reconhecimento da inconstitucionalidade com modulação de efeitos se refere ao Decreto 1.186/2001 e não ao Decreto 2161/2011 que majorou a alíquota.

Assim, o Plenário do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo não afastou a inconstitucionalidade da prática de fixação de percentual de alíquota por Decreto, mas comunga com entendimento apresentado pelos responsáveis.

(...)

Em face disso, ainda que reconhecesse a inconstitucionalidade e afastasse a aplicação do disposto no Decreto, o Plenário do TCE-ES resolveu, por motivos de segurança jurídica modular a declaração de inconstitucionalidade, com efeitos *ex nunc*, valendo-se de tal ilegalidade somente a partir daquela decisão.

(...)

Nesse limiar, observa-se que a Tomada de Contas Especial em análise decorre do reconhecimento da inconstitucionalidade, mas com modulação dos efeitos, para considerar válido os atos praticados no período entre 01/01/2012 a 12/07/2012.

A modulação de efeitos, como bem definida nos Acórdãos citados serve para evitar insegurança jurídica e/ou resguardar o interesse social, que no caso em si, foi resguardar o município de Dores do Rio Preto quanto a um possível pedido de devolução dos valores pagos a títulos de ISS tendo em vista que a inconstitucionalidade de fixação de alíquotas por Decreto, o que torna inconstitucional a instituição e cobrança do imposto.

O instituto da modulação de efeitos no reconhecimento da inconstitucionalidade de normas está regulamentado no art. 27 da Lei 9868/1999, norma que dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal.

(...)

Conquanto, apesar da disposição da Lei estar vinculada ao controle concentrado de constitucionalidade, a possibilidade de modulação de efeitos da decisão passou a ser aceita também no controle difuso ou incidental de inconstitucionalidade, conforme se observa no seguinte julgado do STF:

(...)

Acerca do controle de constitucionalidade pelos Tribunais de Contas é importante observar que a Súmula 347 do STF entende pela possibilidade do Órgão de Controle Externo apreciar a constitucionalidade das leis e atos do Poder Público, dentro do exercício das suas atribuições, sendo possível, portanto, o reconhecimento em sede de controle difuso e nunca concentrado (este por falta de atribuição constitucional).

A possibilidade de modulação dos efeitos da Corte de Contas capixaba, está no art. 355 do Regimento Interno, sendo, com isso, possível a utilização de modulação de efeitos para reconhecimento de insegurança jurídica ou excepcional interesse social, assim fazendo no caso do Acórdão TC 699/2017.

Feita tal explanação, observa-se que existem duas questões prejudiciais

quanto aos Acórdãos e a instituição da presente tomada de contas especial que envolvem o Acórdão referente ao reconhecimento da inconstitucionalidade: a primeira é que não houve declaração de inconstitucionalidade do Decreto 2161/2011, instrumento normativo que de fato majorou a alíquota do ISS e fundamenta o possível dano ao erário; segunda é que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal não aceita modulação de efeitos para fins de instituição de tributo e o direito de reembolso do contribuinte em caso de cobrança ilegal.

Então primeiramente observa-se que se não foi reconhecida a inconstitucionalidade do Decreto 2161/2011 do município de Dores do Rio Preto e modulado o seu respectivo efeito, pela tese reconhecida o mesmo seria inconstitucional o efeito seria *ex tunc* e por isso não há que se falar em dano, já que a mudança proposta não surtiria efeito no mundo jurídico.

Assim, com base no julgamento do Acórdão TC 699/2017 não seria possível no Acórdão TC 769/2017 reconhecer a ocorrência de dano ao erário, tampouco a instauração de uma tomada de contas especial.

Por outro lado, caso não considere a primeira inconsistência relevante para considerar a inexistência do dano, importa destacar que o julgamento não levou em consideração a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal no que se refere a modulação de efeitos da decisão de inconstitucionalidade quando a matéria se trata de instituição de tributos, que é o caso em questão.

(...)

Em face de tal entendimento, não seria possível modular efeito em razão da inconstitucionalidade do ato normativo que criou tributo, como no caso do Decreto nº 2161/2011 do município de Dores do Rio Preto.

Todavia, a fim de verificar se tal julgado seria somente um precedente, foi necessária a elaboração de um estudo sobre o comportamento da Suprema Corte quanto a matéria de modulação de efeitos no reconhecimento de inconstitucionalidade de atos de instituição de tributos e o direito ao reembolso do contribuinte.

No aspecto da pesquisa acadêmica, encontram-se alguns estudos sobre o comportamento do Supremo Tribunal Federal nos julgamentos de modulação de efeitos em casos de direito a reembolso do contribuinte.

(...)

O Acórdão RE 559.937 ED, reconhece, com isso, que a partir do momento que a instituição do tributo é reconhecida como inconstitucional há o direito a reembolso garantido por parte do contribuinte, o que afasta a tese de modulação dos efeitos.

Em outros julgamentos sobre o reconhecimento da inconstitucionalidade e a modulação dos efeitos, o STF assentou a jurisprudência acerca da impossibilidade de modulação de efeitos para os casos em que a norma tributária não foi recepcionada pela Constituição Federal.

(...)

Conforme se observa pelas posições do STF o não reconhecimento da modulação de efeitos em favor do fisco, quanto a instituição e cobrança de tributo de forma inconstitucional não é reconhecida em qualquer hipótese de mera alegação.

(...)

Instituir e cobrar tributo mediante instrumento normativo inconstitucional é uma grave violação a norma constitucional, ao passo de não ser cabível proteger o próprio Fisco do seu erro grosseiro, em detrimento do direito dos contribuintes, já que, modular efeito, é reconhecer uma insegurança provocada pelo Fisco a favor de si mesmo.

Nessa esteira, o entendimento do STF caminha para proteger o contribuinte, ao exigir que a modulação cause dano irreparável a ordem pública, que vá além do risco de manutenção das atividades do ente estatal, causador da insegurança.

Priorizar a governabilidade em detrimento do direito do contribuinte, além de não provocar a estabilidade pretendida, viola a proteção dos direitos fundamentais dos contribuintes, assim como contraria a regra básica da Tributação Constitucional que é defeso cobrar tributo sem que lei autorize.

Nesse aspecto, importa citar que no estudo da jurisprudência do STF, constatou-se que as hipóteses que a Corte aceitou a modulação de efeitos em matéria tributária foram também favoráveis aos contribuintes.

Nos casos avaliados, observou-se que o Supremo assegurou aos contribuintes a segurança jurídica em casos de Bitributação (ADI 4628), substituição tributária (ADI 964430 AgR e ADI 622 ED), manutenção dos

prazos de prescrição e decadência (RE 560626, RE 546649 e RE 559943), além das hipóteses de segurança quanto ao direito a benefícios fiscais (ADI 6074, ADI 5467 e ADI 3984).

Na situação de Dores do Rio Preto, avaliando o caso concreto, o risco irreparável não chegou a ser demonstrado no julgamento do Acórdão TC 699/2017, tampouco ficou evidente nas manifestações da Área Técnica desta Corte de Contas. Houve uma presunção de que o reconhecimento da inconstitucionalidade poderia provocar um efeito de solicitação de reembolso por parte de todos contribuintes de ISS do município, que sempre recolheram o valor devido de ISS com base em alíquotas fixadas por Decreto. Mas tal hipótese foi de fato uma presunção e não fazia parte da discussão central do debate.

Havia o risco de lesão ao erário, que poderia ser resolvida com a modulação dos efeitos quanto aos lançamentos já realizados e pagos voluntariamente pelo contribuinte, em detrimento de considerar válidos lançamentos ou complementações que deveriam ser feitas, como no caso em questão que ensejou a instauração da tomada de contas especial.

A consideração da modulação dos efeitos do Decreto 2161/2011 do município de Dores do Rio Preto por esta Corte de Contas demandaria ao município fiscalizar, lavrar auto de infração e cobrar todos os contribuintes que no período de janeiro a julho de 2012 recolheram o montante de ISS sem aplicar a alíquota de 5%.

Com base nisso, estaria esta Corte de Contas estimulando a prática de um ato ilegal pela Administração do município de Dores do Rio Preto, sujeitando-se a atuação revisional do Judiciário para avaliar a ilegalidade da medida e contradizer até mesmo a decisão desta Corte de Contas, já que as cobranças realizadas se baseariam no Decreto, manifestamente inconstitucional, o que em tese isentaria os contribuintes de realizar o referido pagamento.

Dessa forma, entende-se que não era de se esperar que a gestão municipal efetivasse a cobrança do remanescente do ISS, referente a diferença de alíquota fixada mediante Decreto, haja vista que o ato seria ilegal e poderia ser anulado na via judicial.

Com isso, afere-se também que o prosseguimento da Tomada de Contas Especial em questão sujeitará a decisão desta Corte a revisão pelo Poder Judiciário, tendo em vista os argumentos tragos até então, quanto a falta de

modulação dos efeitos do Decreto 2161/2011, bem como acerca da impossibilidade de adoção de modulação de efeitos adotada no Acórdão TC 699/2017.

Faltou ao Acórdão TC 699/2017 avaliar a excepcionalidade da medida de modulação de efeitos e verificar se de fato o risco ao município estava inerente aquele julgamento, a fim de demandar a indicação de que se apurasse o dano provocado ao erário em função da não aplicação do aumento de alíquota incluído pelo Decreto 2161/2011.

Insta frisar que a sugestão quanto a modulação dos efeitos em seus termos aparenta tentar resguardar bem mais os créditos já lançados e recebidos, em detrimento das diferenças não lançadas em função do Decreto 2161/2011.

Para tanto, pode-se aferir que nesse momento o risco de reembolso em razão da instituição de alíquota do ISS por Decreto já não existe, em função do transcurso do prazo quinquenal que os contribuintes tinham para requerer o reembolso do que foi pago ilegalmente. Ou seja, reconhecer agora a inconstitucionalidade sem modular os efeitos para não retroagir até a edição do Decreto não ensejará o risco do município reembolsar qualquer contribuinte.

Isso porque o município de Dores do Rio Preto, no ano de 2014, aprovou novo Código Tributário Municipal (Lei Complementar 27/2014) que fixou alíquotas e, com isso, suprimiu a falha anteriormente existente.

Assim, considerando o transcurso do prazo quinquenal, nesse momento não há risco de qualquer contribuinte solicitar reembolso de qualquer valor recolhido em favor do município de Dores do Rio Preto em razão de alíquotas fixadas por Decreto. Não há mais riscos as finanças municipais.

Da mesma forma, que não seria coerente exigir do município que se exigisse algo ilegal do contribuinte, sob pena do ente incorrer em custos e demandas em face de tal ato determinado por esta Corte, com resultado provável desfavorável ao Fisco municipal.

Assim, cabe esta Corte reconhecer a impossibilidade de prosseguir o encaminhamento da Tomada de Contas Especial e reconhecer a inexistência de dano ao erário, em razão da impossibilidade jurídica de configuração da mesma, como foi julgado nos Acórdãos anteriores.

É notório que a natureza jurídica dos acórdãos das Cortes de Contas é de

ato administrativo e como tal, o mesmo pode ser plenamente revisto em determinados casos, ainda que tenha ocorrido o seu trânsito em julgado.

Acerca da atuação sobre atos administrativos, o STF possui duas súmulas que regulamentam o tema quando se refere a anulação do ato.

(...)

Assim, considerando o teor das respectivas Súmulas e os estudos do Direito Administrativo, observa-se que é plenamente possível anular um ato administrativo quando o mesmo possui algum vício.

Nesse limiar, observa-se nessa fundamentação que o Acórdão que determinou a instauração da tomada de contas especial não seguiu a jurisprudência pátria sobre a impossibilidade de modular efeitos no reconhecimento de inconstitucionalidade de cobrança de tributo, assim como não foi claro e específico quanto a própria modulação de efeitos acerca da inconstitucionalidade do Decreto 2161/2011 do município de Dores do Rio Preto.

Não obstante as Súmulas do STF que autorizam a revisão de ofício de atos administrativos, é importante ressaltar que dentro da Lei Orgânica desta Corte de Contas e no Regimento Interno há dispositivos que tratam da possibilidade de revisão de julgamento de consultas, que analogicamente pode ser adotado ao presente caso.

Conforme a Lei Orgânica desta Corte de Contas prevê no art. 122, §5º:

Não obstante a existência de prejulgado sobre matéria objeto de consulta, poderá o Tribunal de Contas alterar ou revogar parecer em consulta anterior pela maioria absoluta de seus membros.

Não obstante a isso, regulamentado a referida lei o art. 238 do Regimento Interno do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo:

Art. 238. Por iniciativa fundamentada do Presidente, de Conselheiro, de Conselheiro Substituto, do Ministério Público junto ao Tribunal ou a requerimento de legitimado, o Tribunal poderá reexaminar matéria objeto de consulta.

Ante o exposto, considerando a economia processual e a celeridade, assim como visando dar segurança jurídica a demanda, observa-se que a melhor interpretação ao caso concreto é o reconhecimento da inconstitucionalidade do Decreto 2161/2011 do município de Dores do Rio Preto, mas sem a

consideração da modulação de efeitos, sob pena de provocar insegurança jurídica em face das normas constitucionais.

Com isso, a presente Tomada de Contas Especial deve ser extinta e reconhecida a inexistência de dano ao erário quanto aos atos praticados entre janeiro e julho de 2012 no município de Dores do Rio Preto, no que se refere a omissão na constituição de créditos referentes a fatos geradores do imposto sobre serviço de qualquer natureza não calculados sob o valor de 5% da alíquota fixada no Decreto questionado, considerando assim iliquidável as respectivas contas.

Pois bem.

Em síntese, a equipe técnica aborda duas questões prejudiciais: a primeira é que não houve declaração de inconstitucionalidade do Decreto 2161/2011; segunda é que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal não aceita modulação de efeitos para fins de instituição de tributo e o direito de reembolso do contribuinte em caso de cobrança ilegal.

Em relação a primeira questão prejudicial de mérito, a equipe técnica observa que não foi reconhecida a inconstitucionalidade do Decreto 2161/2011 do município de Dores do Rio Preto tão pouco modulado o seu efeito, pela tese reconhecida o mesmo seria inconstitucional e o efeito seria *ex tunc.*, por isso não haveria que se falar em dano, já que a mudança proposta não surtiria efeito no mundo jurídico. Desta forma, com base no entendimento proferido no Acórdão TC 699/2017 não seria possível que o Acórdão TC 769/2017 reconhecesse a ocorrência de dano ao erário, muito menos a instauração de uma tomada de contas especial.

De fato, nota-se que o Acórdão TC 699/2017, que julgou o incidente de inconstitucionalidade no bojo do processo TC 9587/2013, ao negar exequibilidade ao artigo 26 do Decreto Municipal 1.186/2001, **reconheceu a ilegalidade da prática de fixação de alíquota de ISS, por meio de Decreto**. Contudo, decidiu pela modulação com efeitos *ex nunc*, já que a promulgação do aludido decreto, ocorreu a mais de 10 anos, fato que consolida diversas situações jurídicas, principalmente no campo financeiro, tributário e administrativo do município de Dores do Rio Preto, que

não poderiam, sob pena de ofensa à segurança jurídica, ser desconstituídas desde sua origem.

Diante disso, quando da análise da Representação no Acórdão 769/2017, ao se aplicar os efeitos da declaração de inconstitucionalidade do Decreto Municipal 1.186/2001, deu-se validade aos atos que estavam sob a égide do Decreto Municipal 2161/2011, que era manifestadamente inconstitucional, assim como o Decreto Municipal 1.186/2001.

Embora esta situação seja juridicamente possível, e a revogação Decreto Municipal 2161/2011 não retira os efeitos concretos deste durante o período de sua vigência, é explícita a existência de vício material de inconstitucionalidade no citado decreto.

Em relação a segunda questão prejudicial de mérito, a área técnica destaca que o julgamento não levou em consideração a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal no que se refere a modulação de efeitos da decisão de inconstitucionalidade quando a matéria se trata de instituição de tributos, que é o caso em questão. Cita estudos acadêmicos e julgados do STF nesse sentido, verificando que o STF assentou a jurisprudência acerca da impossibilidade de modulação de efeitos para os casos em que a norma tributária não foi recepcionada pela Constituição Federal.

A regra geral em declaração de inconstitucionalidade é que os efeitos declaratórios sejam retroativos, contudo, é cediço que há exceção possibilitando modular esses efeitos em situações específicas. No caso em tela, o acórdão justifica a modulação dos efeitos, como forma de garantir a segurança jurídica, dado o lapso temporal de mais de 10 anos da norma analisada, que evidentemente consolidou diversas situações jurídicas, no campo financeiro, tributário e administrativo do município.

Quanto ao ponto defendido pela equipe técnica de que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal assentou acerca da impossibilidade de modulação de efeitos para os casos em que a norma tributária não foi recepcionada pela Constituição Federal, entendo que não é matéria pacificada na Suprema Corte.

Em julgados recentes o Supremo Tribunal Federal, em temas relevantes do Direito Tributário, tem aplicado a modulação dos efeitos em suas decisões, senão vejamos:

EMENTA: Ação direta de inconstitucionalidade. Direito Tributário. Lei nº 6.763/75-MG e Lei Complementar Federal nº 87/96. Operações com programa de computador (software). Critério objetivo. Subitem 1.05 da lista anexa à LC nº 116/03. Incidência do ISS. Aquisição por meio físico ou por meio eletrônico (download, streaming etc). Distinção entre software sob encomenda ou padronizado. Irrelevância. Contrato de licenciamento de uso de programas de computador. Relevância do trabalho humano desenvolvido. Contrato complexo ou híbrido. Dicotomia entre obrigação de dar e obrigação de fazer. Insuficiência. Modulação dos efeitos da decisão.

1. A tradicional distinção entre software de prateleira (padronizado) e por encomenda (personalizado) não é mais suficiente para a definição da competência para a tributação dos negócios jurídicos que envolvam programas de computador em suas diversas modalidades. Diversos precedentes da Corte têm superado a velha dicotomia entre obrigação de fazer e obrigação de dar, notadamente nos contratos tidos por complexos (v.g. leasing financeiro, contratos de franquia). 2. A Corte tem tradicionalmente resolvido as indefinições entre ISS e do ICMS com base em critério objetivo: incide apenas o primeiro se o serviço está definido por lei complementar como tributável por tal imposto, ainda que sua prestação envolva a utilização ou o fornecimento de bens, ressalvadas as exceções previstas na lei; ou incide apenas o segundo se a operação de circulação de mercadorias envolver serviço não definido por aquela lei complementar. 3. O legislador complementar, amparado especialmente nos arts. 146, I, e 156, III, da Constituição Federal, buscou dirimir conflitos de competência em matéria tributária envolvendo softwares. E o fez não se valendo daquele critério que a Corte vinha adotando. Ele elencou, no subitem 1.05 da lista de serviços tributáveis pelo ISS anexa à LC nº 116/03, o licenciamento e a cessão de direito de uso de programas de computação. É certo, ademais, que, conforme a Lei nº 9.609/98, o uso de programa de computador no País é objeto de contrato de licença. 4. Associa-se a esse critério objetivo a noção de que software é produto do engenho humano, é criação intelectual. Ou seja, faz-se imprescindível a existência de esforço humano direcionado para a construção de um programa de computador (obrigação de fazer), não podendo isso ser desconsiderado em qualquer tipo de software. A obrigação de fazer também se encontra presente nos demais serviços prestados ao usuário, como, v.g., o help desk e a disponibilização de manuais, atualizações e outras funcionalidades previstas no contrato de licenciamento. 5. Igualmente há prestação de serviço no modelo denominado Software-as-a-Service (SaaS), o qual se caracteriza pelo acesso do consumidor a aplicativos disponibilizados pelo fornecedor na rede mundial de computadores, ou seja, o aplicativo utilizado pelo consumidor não é armazenado no disco rígido do computador do usuário, permanecendo online em tempo integral, daí por que se diz que o aplicativo está localizado na nuvem, circunstância atrativa da incidência do ISS. 6. Ação direta julgada parcialmente prejudicada, nos termos da fundamentação, e, quanto à parte subsistente, julgada procedente, dando-se ao art. 5º da Lei nº 6.763/75 e ao art. 1º, I e II, do Decreto nº 43.080/02, ambos do Estado de Minas Gerais, bem como ao art. 2º da Lei Complementar Federal nº 87/96, interpretação conforme à Constituição Federal, excluindo-se das hipóteses de incidência do ICMS o licenciamento ou a cessão de direito de uso de programas de computador, tal como

previsto no subitem 1.05 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03. 7. Modulam-se os efeitos da decisão nos termos da ata do julgamento.

(ADI 5659, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 24/02/2021, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-096 DIVULG 19-05-2021 PUBLIC 20-05-2021)

EMENTA Recurso extraordinário. Repercussão geral. Direito tributário. Emenda Constitucional nº 87/2015. ICMS. Operações e prestações em que haja a destinação de bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS localizado em estado distinto daquele do remetente. Inovação constitucional. Matéria reservada a lei complementar (art. 146, I e III, a e b; e art. 155, § 2º, XII, a, b, c, d e i, da CF/88). Cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta do Convênio ICMS nº 93/15. Inconstitucionalidade. Tratamento tributário diferenciado e favorecido destinado a microempresas e empresas de pequeno porte. Simples Nacional. Matéria reservada a lei complementar (art. 146, III, d, e parágrafo único, da CF/88). Cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/15. Inconstitucionalidade.

1. A EC nº 87/15 criou nova relação jurídico-tributária entre o remetente do bem ou serviço (contribuinte) e o estado de destino nas operações com bens e serviços destinados a consumidor final não contribuinte do ICMS. O imposto incidente nessas operações e prestações, que antes era devido totalmente ao estado de origem, passou a ser dividido entre dois sujeitos ativos, cabendo ao estado de origem o ICMS calculado com base na alíquota interestadual e ao estado de destino, o diferencial entre a alíquota interestadual e sua alíquota interna. 2. Convênio interestadual não pode suprir a ausência de lei complementar dispondo sobre obrigação tributária, contribuintes, bases de cálculo/alíquotas e créditos de ICMS nas operações ou prestações interestaduais com consumidor final não contribuinte do imposto, como fizeram as cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta do Convênio ICMS nº 93/15. 3. A cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/15, ao determinar a extensão da sistemática da EC nº 87/2015 aos optantes do Simples Nacional, adentra no campo material de incidência da LC nº 123/06, que estabelece normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e às empresas de pequeno porte, à luz do art. 146, inciso III, d, e parágrafo único, da Constituição Federal. 4. Tese fixada para o Tema nº 1.093: “A cobrança do diferencial de alíquota alusivo ao ICMS, conforme introduzido pela Emenda Constitucional nº 87/2015, pressupõe edição de lei complementar veiculando normas gerais”. 5. Recurso extraordinário provido, assentando-se a invalidade da cobrança do diferencial de alíquota do ICMS, na forma do Convênio nº 93/1, em operação interestadual envolvendo mercadoria destinada a consumidor final não contribuinte. **6. Modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do convênio questionado, de modo que a decisão produza efeitos, quanto à cláusula nona, desde a data da concessão da medida cautelar nos autos da ADI nº 5.464/DF e, quanto às cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta, a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão deste julgamento (2022), aplicando-se a mesma solução em relação às respectivas leis dos estados e do**

Distrito Federal, para as quais a decisão deverá produzir efeitos a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão deste julgamento (2022), exceto no que diz respeito às normas legais que versarem sobre a cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/15, cujos efeitos deverão retroagir à data da concessão da medida cautelar nos autos da ADI nº 5.464/DF. Ficam ressalvadas da modulação as ações judiciais em curso.

(RE 1287019, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 24/02/2021, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-099 DIVULG 24-05-2021 PUBLIC 25-05-2021)

Por outro lado, não se pode ignorar os pontos levantados pela equipe técnica de que faltou ao Acórdão TC 699/2017 avaliar a excepcionalidade da medida de modulação de efeitos e verificar se de fato o risco ao município estava inerente aquele julgamento, considerando que a modulação dos efeitos do Decreto 2161/2011, demandaria ao município fiscalizar, lavrar auto de infração e cobrar todos os contribuintes que no período de janeiro a julho de 2012 recolheram o montante de ISS sem aplicar a alíquota de 5%.

Esta medida representaria um estímulo por parte desta Corte, a prática de ato ilegal pela Administração do município de Dores do Rio Preto, sujeitando a possível revisão pelo Poder Judiciário para avaliar a ilegalidade da medida e contrariar a decisão desta Corte de Contas, já que as cobranças realizadas se baseariam no Decreto, manifestamente inconstitucional, o que em tese desobrigaria os contribuintes de realizarem o referido pagamento.

Nesta senda, este Relator encampa de forma parcial os fundamentos apresentados pela equipe técnica.

No que se refere a proposta de encaminhamento deste processo, a equipe técnica sugere a extinção do processo de forma terminativa determinado o trancamento das contas por serem iliquidáveis. Além disso, em acolhimento do acolhimento da prejudicial de mérito, opina por declarar iliquidável as contas, reconhecendo a inconstitucionalidade do Decreto 2161/2011 do município de Dores do Rio Preto, sem modular os efeitos da respectiva decisão com efeitos *ex nunc*, mas mantendo a

retroatividade desde o início dos efeitos do ato, em observação a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

Entretanto, em que pese o alicerçado fundamento apresentado, entendo que a forma sugerida pela equipe técnica, não é a direção processualmente adequada.

A equipe técnica defende que a natureza jurídica dos acórdãos das Cortes de Contas é de ato administrativo e como tal, o mesmo pode ser plenamente revisto em determinados casos, ainda que tenha ocorrido o seu trânsito em julgado. Ressalta, ainda, que dentro da Lei Orgânica desta Corte de Contas e no Regimento Interno há dispositivos que tratam da possibilidade de revisão de julgamento de consultas, que analogicamente pode ser adotado ao presente caso.

Realmente, há possibilidade de modificar Acórdão já transitado em julgado, contudo, a via processual eleita para este fim não é o presente processo. Quanto a aplicação analógica da possibilidade de revisão de julgamento de consultas ao presente caso, entendo não ser cabível, dada a natureza diversa da consulta em relação a processo de tomada de contas.

Ademais, não se mostra razoável instaurar novo incidente de inconstitucionalidade em face do Decreto Municipal 2.161/2011, uma vez que no processo TC 9587/2013 já foi instaurado incidente de inconstitucionalidade em relação ao referido decreto, tendo esta Corte entendido através do Acórdão 699/2017, por não discorrer acerca de sua inconstitucionalidade, ante a perda da vigência daquela norma, estando este entendimento em consonância com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

Nesse sentido, **não há novos elementos fáticos ou jurídicos que justifique instaurar novo incidente de inconstitucionalidade**, motivo pela qual deixo de o fazer e de submeter a matéria ao plenário desta Corte, que é o colegiado competente para apreciar incidente de inconstitucionalidade.

Por estas razões, deixo de acolher a prejudicial de mérito de declaração da inconstitucionalidade do Decreto Municipal nº 2161/2011.

Não obstante, este Relator reconhece a impossibilidade de prosseguir o encaminhamento do presente processo, em razão da ausência de pressupostos de constituição e de desenvolvimento válido e regular do processo, tema que passo a discorrer no tópico seguinte.

2.2 DA TOMADA DE CONTAS ESPECIAL DETERMINADA. AUSÊNCIA DOS PRESSUPOSTOS DE CONSTITUIÇÃO E DESENVOLVIMENTO VÁLIDO E REGULAR DO PROCESSO

Conforme previstos no art. 8º da IN TCE-ES 32/2014, é necessário que se tenha os pressupostos de constituição e pressupostos para o desenvolvimento válido e regular do processo, que é a existência de elementos fáticos **e também elementos jurídicos suficientes**. Válido mencionar que a ausência de qualquer um dos pressupostos de constituição obsta até mesmo a instauração do processo de TCE neste Tribunal.

No caso em tela, depreende-se da análise dos autos que a Manifestação Técnica 00404/2020-5 aponta como indicativo de irregularidade, no item 2.2.1, **“Da perda do direito da municipalidade de constituir o crédito tributário, em razão do transcurso do prazo decadencial”**.

A aludida irregularidade foi apontada em razão de a Prefeitura de Dores do Rio Preto, no período entre 01/01/2012 e 10/07/2012, ter deixado de aplicar a majoração da alíquota de ISSQN, que antes era de 3% conforme o Decreto 1.186/2001 e passou para 5% pelo Decreto 2.161/2011. No caso em tela, não houve o respectivo acréscimo, de forma que os lançamentos, durante o período mencionado, continuaram tendo por base a alíquota de 3%.

Conforme já exaustivamente exposto no presente voto, o Decreto Municipal 2.161/2011 que majorou a alíquota do ISS, é manifestamente inconstitucional, embora não tenha sido apreciada a sua inconstitucionalidade, em razão de sua revogação. Destaco abaixo, trecho do Acórdão TC 769/2017, que aborda a temática da inconstitucionalidade de decreto para criação de alíquota, de forma incisiva:

“Acerca da INCONSTITUCIONALIDADE DO DECRETO MUNICIPAL N.º 1.186/2001, bem se vê que a criação e fixação de alíquotas de ISSQN por decreto se constitui em heresia jurídica, não excepcionado o ISSQN no §1º do artigo 153 da Constituição Federal, fato amplamente demonstrado nas manifestações técnicas constantes dos autos, ferindo a Constituição Federal (artigo 156, III), o Código Tributário Nacional (artigo 97, IV) e a Lei Orgânica Municipal (artigo 84, I), sendo o mesmo expurgado do mundo jurídico quando submetido ao crivo desta Corte de Contas, e negada sua exequibilidade por meio do Acórdão nº 699/2017, pois se constitui em vício insanável, produzindo sua declaração, em princípio, efeitos ex tunc.”

Desta forma, em relação ao Decreto Municipal 2.161/201, este Relator tem a firme convicção da existência de vício material de inconstitucionalidade, notadamente a instituição e majoração de tributo, contrariando o Princípio da Legalidade no direito tributário, estabelecido no artigo 150, I da Constituição Federal.

Vislumbra-se, ainda, afronta ao artigo 156, III da CF/88 e o artigo 97, inciso IV do Código Tributário Nacional.

Portanto, não pode esta Corte, exigir que se aplique normativo manifestamente inconstitucional, dando validade a tal decreto.

Diante disto, não há como reconhecer a existência da irregularidade "Da perda do direito da municipalidade de constituir o crédito tributário em razão do transcurso do prazo decadencial", uma vez que resta constatado que o município não detinha instrumento legal adequado para este fim, qual seja, Lei Municipal que definisse e/ou majorasse a alíquota do imposto para a constituição adequado do crédito tributário.

Desta feita, pelos fundamentos expostos neste voto e especialmente pela ausência de instrumento legal adequado, no caso Lei Municipal que majorasse a alíquota do ISS, obstando a municipalidade de constituir dentro dos ditames constitucionais o crédito tributário, **reconheço a não ocorrência da irregularidade "Da perda do direito da municipalidade de constituir o crédito tributário em razão do transcurso do prazo decadencial".**

Consequentemente, em razão de não ter sido reconhecida a irregularidade apontada na presente Tomada de Contas, entendo que o feito deve ser extinto sem resolução de mérito, em razão da ausência dos pressupostos de constituição e de desenvolvimento válido e regular do processo.

Ante todo o exposto, acompanhando parcialmente o entendimento da Área Técnica e do Ministério Público de Contas VOTO, para que seja adotada a deliberação que ora submeto à apreciação deste Colegiado.

DOMINGOS AUGUSTO TAUFNER

Relator

1. ACÓRDÃO TC-342/2022:

VISTOS, relatados e discutidos estes autos, **ACORDAM** os Conselheiros do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo, reunidos em sessão da Segunda Câmara, ante as razões expostas, em:

1.1. REJEITAR a prejudicial de mérito disposta no item 2.1, da ITC 01292/2021-3;

1.2. EXTINGUIR o processo sem resolução do mérito, com fundamento no §4º do art. 142 da LC 621/2012 e art. 166 do RITCEES, em virtude da ausência de pressupostos de constituição e desenvolvimento válido e regular do processo.

1.3. DAR CIÊNCIA aos interessados.

1.4. Após os trâmites regimentais, **arquivar** os autos.

2. Unânime.

3. Data da Sessão: 18/03/2022 – 10ª Sessão Ordinária da 2ª Câmara.

4. Especificação do quórum:

4.1. Conselheiros: Sérgio Manoel Nader Borges (presidente), Domingos Augusto Taufner (relator) e Luiz Carlos Ciciliotti da Cunha.

CONSELHEIRO SÉRGIO MANOEL NADER BORGES

Presidente

CONSELHEIRO DOMINGOS AUGUSTO TAUFNER

Relator

CONSELHEIRO LUIZ CARLOS CICILIOTTI DA CUNHA

Fui presente:

PROCURADOR DE CONTAS LUCIANO VIEIRA

Em substituição ao procurador-geral

LUCIRLENE SANTOS RIBAS

Subsecretária das Sessões