

REVISTA DA PGFN

Ano III. Número 2

2013

julho/dezembro

Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
Brasília
2013

REVISTA DA PGFN
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
Centro de Altos Estudos da PGFN
Setor de Autarquias Sul - Quadra 01 - Lote 01/03 - Bloco G - 14º andar
Edifício PGFN - CEP 70.070-010

PROCURADORA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
Adriana Queiroz de Carvalho

PROCURADORES-GERAIS ADJUNTOS
Fabrício da Soller
Liana do Rego Motta Veloso
Ricardo Soriano de Alencar

DIRETORES
Luiz Fernando Jucá Filho
Paulo Ricardo de Souza Cardoso

DIRETORA-GERAL DO CENTRO DE ALTOS ESTUDOS DA PGFN
Mariana Cruz Montenegro

CONSELHO EDITORIAL
Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy
Heleno Taveira Torres
José Casalta Nabais
Juliana Furtado Costa
Luiz Fux
Marco Aurélio Greco
Marcus Abraham
Ricardo Lobo Torres
Teori Albino Zavascki

COMITÊ AVALIADOR
Margareth Anne Leister, Aldemario Araujo Castro, Robertônio Santos Pessoa, João Paulo de Oliveira, José Levi Mello do Amaral Júnior, Gerson da Costa, João Luiz de Laia,
Vitor Tadeu Carramão Mello e Elcio Nacur Rezende
Suplentes:
Regina Tamami Hirose, Christian Frau Obrador Chaves, Phelippe Toledo Pires de Oliveira, Lucília Isabel Candini Bastos, Rodrigo Moreira Lopes, Ivo Cordeiro Pinho Timbó,
Márcia Albuquerque Sampaio Farias e Taciana Mara Correa Maia

EDITOR RESPONSÁVEL
Aldemario Araujo Castro

COORDENADORES
Aldemario Araujo Castro, Mariana Cruz Montenegro,
Carolina Albuquerque Lima e Maria Karla Lacerda Osorio Netto

ARTE E CAPA Maria Karla Lacerda Osorio Netto

As opiniões emitidas nos artigos são de inteira responsabilidade dos autores e não refletem, necessariamente, o entendimento da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional a respeito dos temas tratados.

Revista da PGFN / Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - v. 3, n. 2 (jul./dez. 2013). – Brasília : PGFN, 2013__. Semestral. ISSN 2179-8036 1 - Direito Público – Brasil – Periódico. I. Brasil. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional CDD 341.05 CDU 342(05)

SUMÁRIO

APRESENTAÇÃO.....	5
-------------------	---

EDITORIAL.....	7
----------------	---

COLABORADORA CONVIDADA

A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA DA UNIÃO: ATRIBUTOS, CONTORNOS E DESAFIOS

<i>Tereza Cristina Tarragô Souza Rodrigues.....</i>	9
---	---

COLABORADORES

O PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE COMO INSTRUMENTO DE CONTROLE DA EXTRAFISCALIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

<i>Thiago Pinheiro Teixeira.....</i>	33
--------------------------------------	----

A APLICABILIDADE DOS PRINCÍPIOS DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DO NÃO-CONFISCO NO ÂMBITO DO DIREITO TRIBUTÁRIO SANCIONADOR

<i>Mônica Ellen Pinto Bezerra Antinarelli.....</i>	53
--	----

A RESPONSABILIDADE DO ADVOGADO PÚBLICO PELO PARECER JURÍDICO EMITIDO NO PROCESSO LICITATÓRIO

<i>Enéias Dos Santos Coelho.....</i>	69
--------------------------------------	----

QUEM PAGA E NÃO DEVERIA VERSUS QUEM DEVERIA E NÃO PAGA: A EFICIÊNCIA NA RECUPERAÇÃO DE ATIVOS FISCAIS E SUA RELAÇÃO COM A EQUIDADE NA MATRIZ TRIBUTÁRIA

<i>Kalyara de Sousa e Melo e Valcir Gassen.....</i>	87
---	----

CONCEPÇÕES HERMENÊUTICAS A RESPEITO DO PROPÓSITO NEGOCIAL COMO ELEMENTO DA ELISÃO TRIBUTÁRIA NO DIREITO BRASILEIRO

Mario Augusto Carboni..... 117

EMBARGOS DE TERCEIRO E EFEITO SUSPENSIVO DA APELAÇÃO

Djalma Andrade da Silva Neto..... 139

REPETIÇÃO JUDICIAL DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO: ANÁLISE DA LEGITIMIDADE DO CONSUMIDOR

Alexandra Maria Carvalho Carneiro 153

PRESCRIÇÃO DE SALDOS NÃO HOMOLOGADOS DE COMPENSAÇÃO AUTORIZADA JUDICIALMENTE

Renata Machado Batista e Daniel Telles de Menezes..... 179

O MITO DA AUTONOMIA FINANCEIRA DAS AGÊNCIAS REGULADORAS: ANÁLISE DA LEGALIDADE DAS MEDIDAS RESTRITIVAS QUE LHE SÃO IMPOSTAS

Hilyn Hueb 193

PARECER

PARECER/PGFN/CAT/Nº 1722 /2013

Cláudia Regina Gusmão Cordeiro e Núbia Nette de Castilhos..... 213

APRESENTAÇÃO

A REVISTA DA PGFN atinge o seu sexto número no terceiro ano consecutivo de publicações semestrais. A consistência acadêmico-científica dos trabalhos veiculados na REVISTA DA PGFN geram um crescente reconhecimento em relação à excelência desse importante veículo de ideias. Esse quadro bem demonstra o êxito da iniciativa da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

Esta sexta edição, correspondente ao Número 2 do Ano III, veicula 11 (onze) trabalhos de Procuradores da Fazenda Nacional. São 10 (dez) artigos doutrinários e 1 (um) parecer. Os artigos foram selecionados, por intermédio de procedimento no qual o autor do trabalho não é conhecido, entre os 18 (dezoito) textos submetidos à análise pelo Comitê Avaliador da REVISTA DA PGFN, formado por Procuradores da Fazenda Nacional com títulos de mestre e doutor.

Deve ser destacada a divulgação do trabalho denominado “A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA DA UNIÃO: ATRIBUTOS, CONTORNOS E DESAFIOS”. Trata-se de texto escrito, com invulgar propriedade, pela Procuradora da Fazenda Nacional Tereza Cristina Tarragô Souza Rodrigues. A publicação do artigo efetiva uma justa homenagem a uma profissional talentosa e dedicada por ocasião de sua aposentadoria.

Devem ser registrados os pertinentes agradecimentos a todos os colegas envolvidos no esforço de viabilizar a publicação do sexto número da REVISTA DA PGFN, notadamente àqueles que atuam no Centro de Altos Estudos da PGFN.

ADRIANA QUEIROZ DE CARVALHO
Procuradora-Geral da Fazenda Nacional



EDITORIAL

Este sexto número da REVISTA DA PGFN conta com dez artigos de Procuradores da Fazenda Nacional e um parecer adotado pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

Nos artigos de Procuradores da Fazenda Nacional são abordados os seguintes temas relevantes: a) atributos, contornos e desafios da Administração Tributária da União; b) o princípio da proporcionalidade como instrumento de controle da extrafiscalidade no direito tributário brasileiro; c) a aplicabilidade dos princípios da capacidade contributiva e do não-confisco no âmbito do direito tributário sancionador; d) a responsabilidade do advogado público pelo parecer jurídico emitido no processo licitatório; e) a eficiência na recuperação de ativos fiscais e sua relação com a equidade na matriz tributária; f) concepções hermenêuticas a respeito do propósito negocial como elemento da elisão tributária no direito brasileiro; g) embargos de terceiro e efeito suspensivo da apelação; h) análise da legitimidade do consumidor na repetição judicial do indébito tributário; i) prescrição de saldos não homologados de compensação autorizada judicialmente e j) análise da legalidade das medidas restritivas impostas às agências reguladoras.

Divulga-se, nesta edição da REVISTA DA PGFN, um importante parecer do órgão. A referida manifestação jurídica versa sobre a não aplicação da isenção de Imposto de Renda tratada no art. 81 da Lei n. 8.981, de 1995, em relação ao ganho de capital auferido por investidores residentes ou domiciliados no exterior em alienação de ações realizadas em oferta pública.



A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA DA UNIÃO: ATRIBUTOS, CONTORNOS E DESAFIOS

*A Tax Administration of the Union: Attributes, Contours and
Challenges*

Tereza Cristina Tarragô Souza Rodrigues

Mestre e Doutora em Direito Público pela Universidade Federal de Pernambuco

*Especialista em Integração Econômica e Direito Internacional Fiscal pela
Fundação Getúlio Vargas*

Professora Adjunta da Universidade Federal de Pernambuco

Procuradora da Fazenda Nacional

SUMÁRIO: Introdução; 1 A Atividade administrativa tributária; 2 A Administração Tributária e a Constituição Federal; 3 A Administração Tributária da União: abrangência do conteúdo semântico da expressão “União”; 3.1 Os titulares das funções da Administração Tributária da União *stricto sensu*; 3.2 Os titulares das funções da Administração Tributárias da União *lato sensu*; 4 O novo papel desempenhado pela Administração Tributária e pelos particulares nos procedimentos de aplicação das leis tributárias; 5 Conclusão; Referências bibliográficas.

RESUMO: O princípio da igualdade, intimamente ligado ao tributo, se concretiza no momento da aplicação da lei tributária. O Código Tributário Nacional, no Título IV, do Livro II, trata da Administração Tributária, dispondo acerca das regras formais dirigidas aos órgãos responsáveis pela aplicação das normas de direito tributário material, previstas nos demais títulos do diploma. O estudo do direito tributário no Brasil, após a publicação do Código Tributário Nacional, passou a centrar as atenções para os aspectos da incidência, os sujeitos, o conteúdo e a extinção das obrigações. A doutrina não se preocupou em distinguir o momento e o plano da instituição dos tributos e o momento e o plano da sua exigência. Igualmente restaram carentes de tratamento adequado, questões relativas à estrutura e atributos dos órgãos responsáveis pela gestão dos tributos e bem assim, aquelas referentes às mudanças suportadas em razão do novo papel desempenhado pelos particulares nos procedimentos de aplicação da lei tributária. As disposições constitucionais acerca da Administração Tributária, sobretudo, posteriores à EC n. 42/2003, sinalizam no sentido do seu fortalecimento e na

busca da desejável eficiência e integridade. A Administração Tributária da União *stricto sensu* é realizada no âmbito da Administração Direta, quando a União é titular da competência tributária e da capacidade tributária ativa. Na Administração Tributária da União *lato sensu* a atuação se dá no âmbito descentralizado da Administração, em razão da delegação da capacidade tributária ativa a pessoa jurídica de direito público.

PALAVRAS-CHAVE: Administração Tributária da União. Estrutura. Atributos. Normas tributárias procedimentais.

ABSTRACT: The principle of equality that is closely linked to the tribute, materializes at the time of application of the tax law. The National Tax Code, Title IV, Book II, comes Tax Administration, providing about formal rules directed the agencies responsible for enforcing the rules of tax law material as provided for in other titles diploma study of tax law in Brazil after publication of the National Tax Code, has focused attention on the aspects of its incidence, subjects, content and extinguishing obligations. The doctrine did not bother to tell the time and plan the imposition of taxes and the timing and terms of your requirement. Also remained deprived of proper treatment, issues concerning the structure and attributes of the management bodies of taxes as well as, those relating to changes incurred due to the new role played by individuals in the procedures of law enforcement tax. The constitutional provisions on tax administration, especially after the Constitutional Amendment 42/2003, in order of their signal strength and the pursuit of desirable efficiency and integrity. The Tax Union in the strict sense is performed under the direct administration, when the Union holds the power to tax and the tax capacity active. In the Tax Administration of the Union at large, the performance takes place in the context of decentralized administration, because of the delegation of tax capacity enables the legal entity of public law.

KEYWORDS: Tax administration structure of the union taxes procedural norms.

INTRODUÇÃO

O destino do tributo está ligado à igualdade e esta, no contexto de um Estado republicano, envolve uma dupla exigência: i) que o direito material se ajuste ao princípio da igualdade; ii) que o direito formal ou procedimental torne possível a igualdade na aplicação do direito material¹.

1 Revela TIPKE, Klaus: "A Paul Kirchhof corresponde El mérito de haver puesto de relevie La necesidad de igualdad em El resultado de La tributación y de haver impuesto esta Idea como magistrado Del Tribunal Constitucional". **Moral tributária del estado y de los contribuyen-**

A dizer de outro modo, a lei por si só não basta para garantir a igualdade por ocasião da imposição tributária. A igualdade se concretiza na aplicação da lei. Bem por isso, é correto assinalar que as exigências constitucionais não se contentam com a mera formulação legislativa, exigindo a igualdade na aplicação da lei a todos aqueles que realizam o fato impositivo tributário²,

Nas palavras de Alfredo A. Becker, “o direito positivo não é uma realidade metafísica, existindo em si e por si; a regra jurídica não é, um fim em si mesma, senão um instrumento de convivência social, somente existindo (com natureza jurídica) na medida de sua praticabilidade³”.

A aplicação das normas jurídicas é imprescindível à validade do direito positivo. Assim se pronuncia Jurgen Habermas: “Todos podem esperar que se cumpram as normas dotadas de validade. Só se pode exigir o cumprimento das normas tidas como válidas, se existem mecanismos para impor seu cumprimento, frente a uma conduta infratora.”⁴

É tendo isso presente que o direito tributário não disciplina apenas a obrigação de pagamento em que o tributo consiste. Regula inúmeras outras situações, vínculos e relações, todas elas endereçadas, em sua normatividade e no seio da ordem constitucional vigente, a dois fins essenciais: a efetiva aplicação das leis tributárias de acordo com o princípio da capacidade contributiva e a submissão do poder tributário e do seu exercício, à lei.

Operando em sintonia com esse esquema jurídico, o Código Tributário Nacional inaugura, a partir do art.194, o estudo do Título IV, do Livro II, com a expressão “Administração Tributária,” dispondo acerca das regras formais dirigidas aos órgãos responsáveis pela aplicação das normas de direito tributário material, previstas nos demais títulos do diploma⁵. Tal título encontra-se dividido em três capítulos: o primeiro refere-se à fiscalização, atividade tendente a estimular o cumprimento espontâneo da obrigação tributária e aplicar penalidades aos infratores; o segundo diz respeito à inscrição em dívida ativa dos créditos tributários para fins de cobrança administrativa e judicial e, por fim, o terceiro capítulo é relativo às certidões comprovativas da regularidade fiscal, exigidas por lei, para a prática de um ato ou negócio jurídico.

tes. Tradução Pedro M. Herrera Molina. Madri: Marcial Pons, 2002. P. 78.

2 TIPKE, Klaus. Obra citada p. 79.

3 “O Direito deve ser aplicável do mesmo modo que uma obra teatral deve ser representável ou uma peça musical ‘executável”. BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 2ª. ed. São Paulo: Saraiva, 1972, p. 63, citando São Tomas de Aquino.

4 Habermas, Jurgen. **Direito e democracia – entre facticidade e validade**. Volume I. Tradução Flávio Beno Siebeneicher. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1997, pág. 53.

5 Segundo LAPATZA, José Juan Ferreiro, o direito tributário não pode deixar de levar em conta a divisão - utilizada pela generalidade dos juristas em todo os âmbitos do ordenamento, segundo a qual é possível distinguir, no âmbito do conjunto de normas que configuram o ordenamento tributário,” aquelas normas que – utilizando as palavras de Sáinz de Bujanda – regulam aquilo que é tributo e aquelas que regulam como deve ser aplicado.” *Direito tributário: teoria geral do tributo*. Barueri, SP: Manole; ES: Marcial Pons, 2007, 124 p.

Embora se afigure clara a importância da Administração Tributária que tem, por *mínus*, garantir a máxima eficiência da Política Tributária adotada pelo Estado, o estudo do direito tributário no Brasil, após a publicação do Código Tributário Nacional, centrou as atenções apenas para os aspectos da sua hipótese de incidência, os sujeitos, o conteúdo e a extinção das obrigações.⁶ Nessa linha, a doutrina, de um modo geral, ao versar acerca da temática dos tributos tem utilizado a expressão poder tributário⁷ para significar o conjunto ou qualquer um dos poderes das autoridades fiscais relativos aos tributos, adotando um discurso confluyente em relação aos poderes de criação e exigência dos tributos, sem distinguir, portanto, dois momentos e dois planos completamente distintos: o momento e o plano da instituição dos tributos, que tem por parâmetro a constituição Federal e por via de concretização a lei, e o momento e plano da sua exigência, que tem como parâmetro a lei e por via da realização uma atividade administrativa⁸.

Para além disso, na abordagem doutrinária sobre a Administração Tributária, há uma lacuna ou pelo menos uma área de “baixa densidade” no trato das questões relativas à estrutura e atributos dos órgãos responsáveis pelo desempenho das respectivas funções, bem como, no tocante às influências suportadas em razão das mudanças de um modelo “tradicional” de atuação da Administração Tributária, para o atual modelo que se tem denominado de autolancamento, no qual, a atividade e os procedimentos a serem seguidos pelos contribuintes, perante a Administração, adquirem um papel preponderante.⁹

6 GRECO, Marco Aurélio. **Dinâmica da tributação uma visão funcional**. 2. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

7 Em relação ao conteúdo do poder tributário, a constituição Federal/88 fala em “instituir tributos” (art. 145).

8 NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 1998, p.270. No nosso caso, todavia, resta bem evidente a distinção dos dois momentos e dos dois planos, no conceito de tributo cunhado pelo CTN: “Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. (Grifos inexistentes no original).

9 A atividade de cobrança dos tributos competia à Administração Tributária e a ela, igualmente iria caber o anúncio feito ao contribuinte de qual era o tempo e o modo de cumprimento de suas obrigações. Todavia, houve um deslocamento sistemático de inúmeros procedimentos para o cumprimento das obrigações tributárias, através de um corpo de normas com características especiais, tendo como destinatários os particulares (sujeitos passivos da obrigação tributária), cujo cumprimento é assegurado por variados tipos de sanções. A adoção desse modelo, evidente entre nós e sobre essa temática, retornaremos em seguida. Para uma visão geral acerca dos deveres de cooperação ou de colaboração dos particulares para com a Administração, ver: LAPATZA, J.J. Ferreiro. **La justicia tributária em España**. Madri: Marcial Pons, 2005, p.108. SANCHES, J.L. Saldanha. **A quantificação da obrigação tributária, deveres de cooperação, autoavaliação e avaliação administrativa**. 2. Ed. Lisboa: 2000. NABAIS, José Casalta. **Por um estado fiscal suportável, estudos de direito fiscal**. Coimbra: Almedina, 2005.

A Administração Tributária não atua hoje, e é um mero lugar comum reafirmá-lo, como atuava antes: as novas funções que assume criam, ainda, novas zonas potenciais de litígio¹⁰. Estamos, por conseguinte, numa outra fase da relação entre Estado e cidadão contribuinte.

Partindo da análise centrada na Administração Tributária da União, o artigo tem por objetivo oferecer contribuição que conduza a uma melhor percepção da estrutura traçada, no âmbito do ente federativo, para desempenho das funções da Administração Tributária esboçadas no Código Tributário Nacional. Como pano de fundo, os novos papéis desempenhados pela Administração Tributária e pelos particulares nos procedimentos de aplicação da lei tributária.

Intenta-se, entre outros aspectos, explicitar o tratamento constitucional e legal conferido à Administração Tributária, como um todo, para daí revelar o perfil e, bem assim, os órgãos encarregados das respectivas funções, no âmbito da União.

Ademais, para o exame almejado, não se pode deixar de realçar alguns aspectos históricos acerca dos órgãos que atuam nesse mister. Na dicção do poeta: “(...) *ao contemplarmos as cinzas tão azuis do passado, nos sentimos tão grandes e mais eternizados* (...)”¹¹. A averiguação histórica se afigura relevante para que se possa desviar do que Hannah Arendt chamava de “*alienação do mundo*”, no sentido de que os homens não mais se prestam à contemplação do passado, apenas se dedicando ao que podem gerar, pela sua ação, para o futuro¹². Essa falta de ânimo para a contemplação do passado, no mais das vezes, conduz a uma concepção de mundo defeituosa, pela falta do dado experiência como conhecimento pela prática ou pela observação. No entanto, é necessário esclarecer que exaltar a história não é adotar uma posição conservadora, mas buscar a identidade; não é se limitar à narração, mas adotar uma postura ativa¹³.

São esses, portanto, os dados que marcam objeto de estudo deste escrito.

10 Refira-se, a título de exemplo, que será infra mais desenvolvido, deste tipo de situação, a necessidade de reforço dos poderes da Administração Tributária para fins de verificar a idoneidade das informações prestadas pelos contribuintes.

11 Trecho da poesia “Na Boa Canção...” de NERUDA, Pablo. **Cadernos de Temuco**: 1919-1920. Tradução de Thiago de Mello. Rio de Janeiro: Bertrand Brasil, 1998. p.74

12 ARENDT, Hannah. **Entre o passado e o futuro**. Tradução Mauto Babosa Almeida. 4. ed. São Paulo: Perspectiva, 1997. P. 70-126.

13 V.MITRE, Emilio. **História y pensamiento histórico: estudio y antología**. Madrid: Cátedra, 1997. Ainda: LE GOFF, Jaques. **Uma vida para a história: conversações com Marc Heurgon**. Tradução de José Aluysio Reis de Andrade, 2. Ed. Ver.ampl. São Paulo: Unesp, 2007, p. 250: “(...) os jovens guardiões nacionais do patrimônio que dali saem, depois de uma excelente formação acadêmica e de campo são chamados não apenas para atuar na conservação arquivista, artística e etnográfica da França, como também para mantê-la viva na sociedade francesa. Como historiador comprometido com o passado, com o presente e com o futuro, encontro nisso a grande satisfação (...)”.

1 A ATIVIDADE ADMINISTRATIVA TRIBUTÁRIA

É possível afirmar que a atividade administrativa de aplicação das leis tributárias, como uma das formas específicas da atividade da Administração, encontra-se inserida, por regras e princípios comuns, no conjunto desta atividade, porém com as particularidades de uma tarefa que consiste na obtenção de receitas públicas decorrentes da aplicação da lei que previamente determina a distribuição dos encargos tributários¹⁴.

Não se pode ignorar, entretanto, as diferenças específicas que marcaram a evolução do Direito Tributário, com destaque para a formulação de um princípio da legalidade em termos mais exigentes do que aquele que figura no Direito Administrativo como um todo, já que procurou afastar, desde o início, qualquer decisão discricionária da aplicação da lei tributária.

Outro ponto de destaque reside do fato de que o Direito Tributário tem, ao contrário do Direito Administrativo em geral, marcante caráter de procedimentos de massa, com propensão para a repetição constante de atos de conteúdo idênticos que levam à adoção de procedimentos generalizados como forma de racionalização e normalização da atividade administrativa tributária.

Igualmente, em relação à concepção do princípio da legalidade, há especiais exigências que permeiam a sua aplicação à atividade da Administração Tributária, porquanto a intromissão na esfera privada do cidadão é regra. Assim, ao lado da competência tributária (instituir tributo), a entidade tributante recebe funções fiscais originárias do dever de aplicar as leis tributárias, as quais se desdobram nas funções de fiscalizar, controlar e arrecadar os tributos instituídos por lei. Pode-se dizer que tais funções administrativas serão aquelas exercidas pelo Estado que, ao movimentar-se no plano concreto de aplicação das normas tributárias abstratas e gerais, o faz subjacentemente à ordem constitucional e legal, sob o regime de direito público, com vistas a alcançar os fins colimados pela ordem jurídica.¹⁵ Não se deve confundir, portanto, essas duas ordens diversas, tanto pelo fundamento, como pela finalidade, uma vez que o poder de tributar decorre da soberania e se concretiza com a promulgação da norma jurídica tributária, enquanto as funções fiscais se moldam em decorrência do dever de administração e se concretizam com o exercício da fiscalização, controle

14 Ao comentar o art. 194 do CTN, BALEEIRO, Aliomar, expressou: "(...) a norma do art. 194 transborda do Direito Tributário para o Direito Administrativo Fiscal, ou puramente Direito Fiscal(...)" **Direito tributário brasileiro** 11^a. Ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 988.

15 Segundo CARVALHO FILHO, José dos Santos, "enquanto o ponto central da função legislativa consiste na criação do direito novo (*ius novum*) e o da função jurisdicional descansa na composição dos litígios, na função administrativa o grande alvo é, de fato, a gestão dos interesses coletivos na sua mais variada dimensão, consequência das numerosas tarefas a que se deve propor o Estado moderno. **Manual de direito administrativo** 25. ed. São Paulo: 212, p. 5.

e arrecadação do tributo. Desse modo, a competência tributária encontra-se atrelada ao Poder Legislativo, enquanto as funções fiscais estão ligadas ao Poder Executivo¹⁶.

Nesse contexto, para delinear os contornos do que se considera Administração Tributária, confluem basicamente dois elementos: a estrutura e a finalidade.

A estrutura corresponde ao aparelho burocrático composto por múltiplos órgãos, integrados por agentes, dotados, cada um, de competências e de funções para que se alcance a finalidade almejada¹⁷. Quanto à finalidade, corresponde ao resultado pretendido pelos que compõem a estrutura, consistindo, no âmbito deste seguimento da atividade administrativa do Estado, na eficiência da aplicação da norma tributária. Ergue-se uma organização que, do ponto de vista estrutural, funcional e dinâmico, está moldada e é regulada por um complexo de normas que, em determinados casos, desempenham a função de lhes conferir uma disciplina interna, e em outros, procedem a uma atribuição de poderes para regular as suas atuações com terceiros.

Para além dessa perspectiva, revela-se, ainda, que a atividade de aplicar as leis tributárias significa não apenas identificar as concretas obrigações que derivam das normas que as estabelecem e executar tais obrigações, mas também, procurar fazer com que tais tarefas se realizem ajustadas à lei, evitando e corrigindo, tanto quanto possível, qualquer desvio.¹⁸

Assim, o Código Tributário Nacional relacionou a expressão “Administração Tributária” tanto às atividades de fiscalização, quanto às de inscrição em Dívida Ativa do crédito tributário e às de expedição de certidão de regularidade fiscal exigidas por lei. Tais atividades, previamente delimitadas por regras de competência, haverão de se pautar pelos princípios gerais que balizam a Administração Pública.

No que se refere à fiscalização, tem por missão essencial, conseguir os dados e provas sobre as hipóteses de incidências ocorridas no mundo fenomênico, efetivadas pelos contribuintes, indispensáveis à cobrança dos tributos, nos termos previstos pela lei.

16 Cfe. RIBEIRO DE MORAIS, Bernardo. **Compêndio de Direito Tributário**, 4 ed. Forense, 1995, p. 265

17 Em sua monografia, **Apontamentos Sobre os agentes e órgãos públicos** (p.65), MELLO, Celso Antônio Bandeira de Melo expõe, em relação às teorias que procuram caracterizar os órgãos públicos, que o pensamento moderno caracteriza o órgão público como um círculo efetivo de poder que, para tornar efetiva a vontade do Estado, precisa estar integrado pelos agentes. Resume: “há dois elementos, o feixe de atribuições e o agente, necessários à formação e expressão da vontade do Estado, contudo, ambos não formam uma unidade”. 1ª. ed. Revista dos Tribunais, 1975.

18 LAPTZA, José Juan Ferreiro. **Direito Tributário, Teoria Geral do Tributo**. Barueri, SP; Espanha, ES: Marcial Pons, 2007.

A inscrição em Dívida Ativa, por sua vez, além de regulada nos arts. 201 a 204 do Código Tributário Nacional, é tratada pelo art. 39 da Lei 4.320/1964, pelos artigos 2º. e 3º. da Lei 6.830/1980, e possui particular destaque na Constituição de 1988 (art. 131, parágrafo 3º).

A dívida ativa corresponde a crédito público – todos os valores que, independente da natureza jurídica, o Poder Público tem para receber -, não pagos e sem que estejam com exigibilidade suspensa. Sendo de natureza tributária, configura Dívida Ativa Tributária¹⁹.

2 A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA E A CONSTITUIÇÃO FEDERAL

A possibilidade para que entes federados possam instituir seus próprios tributos e, portanto, passem a interferir no status jurídico dos cidadãos através da exigência do cumprimento das obrigações tributárias, se funda no reconhecimento conferido pela Constituição Federal de 1988, a esses entes, de um poder de tributar que se divide *verticalmente*, de acordo com as várias esferas de governo no Estado Federal (União, Estado-Membro, Distrito Federal e Municípios) e também *horizontalmente* (poder de legislar, administrar e julgar), razão pela qual, a atividade administrativa tributária se apresenta como uma atividade administrativa específica, vinculada à lei e controlada pelo Judiciário.²⁰

Em paralelo à competência tributária - poder de baixar normas jurídicas tributárias-, a pessoa jurídica de direito público constitucional recebe funções tributárias, decorrentes do dever de aplicar as leis tributárias, de executar leis, atos ou decisões administrativas, consistentes nas funções de fiscalizar e de arrecadar o tributo criado por lei. A par disso, tratou a CF/88 de por em destaque a importância da Administração Tributária, no art. 37, inciso XVIII, estabelecendo a precedência de seus servidores sobre os demais setores da Administração Pública, dentro de suas áreas de competência.²¹

Com o fito de realçar ainda mais o papel da Administração Tributária, como atividade essencial ao funcionamento do Estado, a reforma tributária capitaneada pela Emenda Constitucional n.º42, publicada em 31 de dezembro de 2003, acrescentou o inciso XXII ao aludido artigo 37 da CF, com exigência expressa no sentido de que tais atividades sejam

19 CASTRO, Aldemário Araújo comenta com propriedade os dispositivos 201 a 204 do Código tributário Nacional. PEIXOTO, Marcelo Magalhães(Coord.); LACOMBE, Rodrigo Santos Masset (Coord.); CASTRO, Aldemário Araújo. **Comentário ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: MP Editora, 2005. p. 1419 a 1444.

20 TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário. 8. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 4.

21 “Art. 37. (...) XVIII - a administração fazendária e seus servidores fiscais terão, dentro de suas áreas de competência e jurisdição, precedência sobre os demais setores administrativos, na forma da lei;”

exercidas por servidores de carreiras específicas no âmbito da União, dos Estados-Membros e dos Municípios. Consignou, por outro lado, o texto constitucional, que a essa função serão destinados recursos prioritários, devendo atuar de forma integrada, com transmissão recíproca de dados cadastrais e informações fiscais, na forma da lei ou convênio²².

Para revesti-la do predicado utilidade, sob o ângulo de sua viabilidade financeira, conferindo-lhe maior autonomia, adveio, também, da reforma proposta pela Emenda Constitucional n. 42, de 2003, uma nova redação do inciso IV, do art. 167, da CF, estabelecendo, para as atividades da administração tributária, uma exceção ao princípio da não vinculação de receitas de impostos²³.

A multicitada Emenda constitucional n. 42/2003, acrescentou, outrossim, o inciso XV ao art. 52 da CF, que incluiu, dentre as competências privativas do Senado Federal, a avaliação periódica do Sistema Tributário Nacional e, mais especificamente, a avaliação do desempenho das administrações tributárias²⁴.

Induvidosamente, as disposições constitucionais acerca da Administração Tributária, sobretudo, posteriores à EC n. 42/2003, sinalizam na direção do seu fortalecimento e na busca da desejável eficiência e integridade, porquanto o ambiente em que atua, isto é, onde exerce a exação fiscal, identificada como sujeição dos contribuintes às normas tributárias, é a economia privada. Por conseguinte, esta íntima relação com a realidade econômica reveste a Administração Tributária de características que a diferenciam dos outros seguimentos da gestão estatal²⁵.

Nessa senda, o tratamento diferenciado conferido àqueles que atuam no exercício das respectivas atividades, tem por escopos, por um lado, garantir a segurança do cidadão-contribuinte contra abusos

22 “Art. 37. (...) XXII - As administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio.”

23 “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.” (grifos inexistentes no original)

24 “Art. 52. Compete privativamente ao Senado Federal: (...) XV - avaliar periodicamente a funcionalidade do Sistema Tributário Nacional, em sua estrutura e seus componentes, e o desempenho das administrações tributárias da União, dos Estados e do Distrito Federal e dos Municípios”.

25 BORDIN, Luiz Carlos Vitali. **Administração Tributária: características gerais, modelos de organização, tendências internacionais e autonomia**. Nov. 2002. Disponível em [http://www.sindifiscomg.com.br/loat/Administração Tributária](http://www.sindifiscomg.com.br/loat/Administração%20Tributária). Acesso em: 25 jan. 2011.

e arbitrariedades estatais, imprimindo maior relevo aos princípios da legalidade, moralidade, publicidade, eficiência e impessoalidade. Por outro, livrar a Administração Tributária de qualquer influência, mantendo-a efetiva e materialmente em condições de se sobrepor, quer ao arbítrio da política, quer ao estigma da condescendência²⁶.

Destarte, no desempenho das funções de fiscalização e inscrição em dívida ativa dos créditos tributários para cobrança, os servidores que compõem a Administração Tributária, em razão da natureza de suas funções, destacadas pela Constituição Federal como “atividades essenciais ao funcionamento do Estado”, deverão compor uma estrutura de carreira de servidores públicos estatutários, formada por cargos de provimento efetivo, somente acessíveis por meio de concurso público. Aludida carreira deverá, ser dotada das garantias que possibilitem minimizar os efeitos da política ocasional.

É tendo isso presente que Juarez Freitas atribui às carreiras da Administração Tributária, o *status* de carreiras de Estado, à vista de que, diante dos poderes inerentes à arrecadação e à fiscalização, próprias de atividades essenciais ao funcionamento do Estado, seria a única interpretação possível para coroar os princípios da legalidade, moralidade, publicidade, eficiência e impessoalidade²⁷.

Efetivamente estão incluídas no rol das carreiras de Estado, aquelas que desempenham certas funções, de especial relevância, como no caso das referidas no texto constitucional, sob a denominação de “essenciais à justiça”. Essa situação leva-nos indubitavelmente à conclusão de que, também fazem parte desse rol as carreiras, cujas atividades, igualmente destacadas pela Constituição Federal, são denominadas de “essências ao funcionamento do Estado” que tem como uma das suas mais importantes missões, a realização da Justiça.

26 FREITAS, JUAREZ. **Carreira de Estado e administração Tributária**, Febrafite, maio 2007. Disponível em <http://www.frebafite.com.br/documentos/publicados/1770.pdf>. Acesso em: 6 set. 2012.

27 FREITAS, JUAREZ. **Carreira de Estado e administração Tributária**, Febrafite, maio 2007. Disponível em <http://www.frebafite.com.br/documentos/publicados/1770.pdf>. Acesso em: 6 set. 2012. Em sentido contrário, CARVALHO FILHO, José dos Santos, **Manual de direito administrativo**. Op. cit, p. 591, considera que tais servidores são de regime especial, porquanto o “estatuto funcional disciplinador se encontra em lei específica”. Para autor, só seriam servidores públicos especiais aqueles que executam certas funções de especial relevância no contexto geral das funções do estado, entre eles, os Magistrados, membros do Ministério Público, os Defensores Públicos, os membros dos Tribunais de Contas e os membros da Advocacia Pública.

3 A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA DA UNIÃO: ABRANGÊNCIA DO CONTEÚDO SEMÂNTICO DA EXPRESSÃO “UNIÃO”

Como anteriormente sublinhado, o estudo, ora encetado, tem como objeto a Administração Tributária da União, cumprindo, desde logo, verificar qual a abrangência do conteúdo semântico da expressão “União,” utilizada pelo art. 37, inciso XXII, da Constituição Federal.

Primeiramente, faz-se necessário estabelecer a diferença entre competência tributária e capacidade tributária ativa. Com efeito, a competência tributária é parcela de poder conferida pela Constituição a cada ente político – União, Estados, Distrito Federal e Municípios – para instituição de tributos. É, em síntese, uma das parcelas entre as prerrogativas de que são portadoras as pessoas políticas, consistente na faculdade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos. Nessa ordem, apenas os entes políticos são titulares da competência tributária que se afigura indelegável, porquanto conferida pela Constituição que delineou o Estado, com determinada forma, estabelecendo um modelo preciso e rígido na determinação de tal competência.

Por sua vez, a capacidade tributária ativa é a aptidão, conferida pela lei, para figurar, como sujeito ativo da relação jurídica tributária, com as prerrogativas e respectivas funções (fiscalização, constituição, inscrição e cobrança, mediante atividade administrativa plenamente vinculada). A condição de sujeito ativo e o exercício das respectivas funções são delegáveis às pessoas jurídicas de direito público, não significando, porém, que pessoa jurídica de direito privado não possa ser destinatária do produto da arrecadação²⁸.

A delegação da capacidade tributária ativa é apontada como característica da paraфiscalidade²⁹, e, no âmbito da União, decorre da descentralização administrativa³⁰ motivada por mudanças de concepção

28 Nos termos do art. 119 do CTN, o “sujeito ativo da obrigação é pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento”. Não há, entretanto, unanimidade entre os doutrinadores no tocante à validade do aludido dispositivo. Ver CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 332/333. AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, 318/319.

29 Para Roque Antônio Carrazza (*Curso de Direito Constitucional Tributário*. 9. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 160), paraфiscalidade é a “atribuição, mediante lei, da capacidade tributária ativa que a pessoa política faz a outra pessoa (pública ou privada), que, por vontade desta mesma lei, passa a dispor do produto arrecadado para a consecução de suas finalidades. Para Geraldo Ataliba (*Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: RT, 1968, p. 179), trata-se da “instituição do tributo em favor de entes diversos do Estado, arrecadados por eles próprios. Para Paulo de Barros Carvalho (*Curso de Direito Tributário*. 10a ed. rev. e aum. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 164), é “fenômeno jurídico que consiste na circunstância de a lei tributária nomear sujeito ativo diverso da pessoa que a expediu, atribuindo-lhe a disponibilidade dos recursos auferidos, para o implemento de seus objetivos peculiares”.

30 Cf. CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Manual de direito administrativo*. 25. ed. São Paulo: Atlas, 2012, p.448. “Nessa linha de raciocínio, pode-se considerar a existência e uma

acerca do papel do Estado. Essa descentralização objetiva, entre outras coisas, uma especialização na prestação do serviço descentralizado, o que é desejável em termos de técnica administrativa. Por esse motivo, já em 1967, ao disciplinar a denominada “Reforma Administrativa Federal”, o Decreto-Lei nº 200, em seu art. 6º, inciso III, elegeu a “descentralização administrativa” como um dos princípios fundamentais da Administração Federal.

Parece lógico que o Estado, havendo criado pessoas para se desincumbirem de missões específicas, atribua-lhes a missão de arrecadar as receitas que irão possibilitar a realização dessas tarefas, delegando-lhe, diretamente, tal aptidão.

Esselineamento teórico conduz à configuração de uma Administração Tributária da União *stricto sensu*, exercitada no âmbito da Administração Direta, quando a União é titular da competência tributária e da capacidade tributária ativa. Nesse caso, o sujeito ativo será o próprio ente político do qual a lei instituidora do tributo emana. Entretanto, há situações em que a União, no exercício da competência atribuída pela Constituição Federal, institui um determinado tributo e delega a capacidade tributária ativa, como e.g, a taxa de controle e fiscalização ambiental, de que cuida a Lei 10.165/00, em que o Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis-IBAMA detém a capacidade para figurar, como sujeito ativo da relação jurídica tributária, com as prerrogativas e respectivas funções (fiscalização, constituição, inscrição e cobrança). Nesse caso, tem-se uma Administração Tributária da União *lato sensu*, com atuação no âmbito descentralizado da Administração, em razão da delegação da capacidade tributária ativa, a pessoa jurídica de direito público.

É bem verdade que a Constituição quando se refere às entidades da administração pública descentralizada o faz expressamente, distinguindo, administração direta e indireta³¹. No caso, da Administração Tributária, a expressão “União” utilizada pela Constituição, embora sem a distinção a que se fez referência, assume sentido semântico amplo, extensível às as pessoas jurídicas de direito público, possuidoras capacidade tributária ativa. O esboço ora traçado, de uma Administração Tributária da União *stricto sensu* e *lato sensu*, revela-se adequado, na medida em que a atribuição

administração centralizada e de uma administração descentralizada, ambas voltadas para o cumprimento das atividades administrativas.(...)a denominada administração direta reflete a administração centralizada, ao passo que a administração indireta conduz à noção de administração descentralizada.

- 31 É o que ocorre como art. 40, da Constituição, ao disciplinar o regime jurídico dos servidores públicos, distingue expressamente a União de suas autarquias. Também o art. 52, inciso VII, ao disciplinar a competência do Senado Federal para dispor sobre limites globais e condições para as operações de crédito externo e interno, estabelece a mesma distinção. Tal sistemática se reproduz nos arts. 150, parágrafo 2º.; 157, inciso I; 158, inciso I; 160, parágrafo único, inciso I; 163, inciso II; 202, parágrafos 3º. E 4º. Da Constituição, bem como nos arts. 29 e 72, inciso I do ADCT.

constitucional da competência tributária, ao ente tributante, é indelegável e mantém-se ligada a este de forma indelével. Por seu turno, a capacidade tributária ativa, como objeto de delegação, é faculdade, cujo exercício depende da discricionariedade da pessoa competente e sua revogação pode ser efetivada a qualquer tempo, nos termos do parágrafo 2º., art. 7º., do Código Tributário Nacional³².

Partindo dessa concepção, segue-se no intuito de identificar os órgãos que compõem a estrutura da Administração Tributária da União em sentido estrito, e em sentido lato, aptos, por determinação legal, para o exercício das funções concernentes à Administração Tributária, previstas no Código Tributário Nacional.

3.1 OS TITULARES DAS FUNÇÕES DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA DA UNIÃO *STRICTO SENSU*

No tocante à atividade administrativa tributária exercida pela União, na qualidade de titular da competência tributária e da capacidade tributária ativa, portanto, nos contornos da Administração Direta, assume relevo o Ministério da Fazenda que tem como área de competência, entre outras, os assuntos relativos a política, administração, fiscalização e arrecadação tributária federal, inclusive a destinada à previdência social e aduaneira (at. 1º., II do Decreto 7.482/2011). Inseridos nessa estrutura, atuam, como órgãos da Administração Tributária da União em sentido estrito, a Secretaria da Receita Federal do Brasil e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, uma vez que, a estes órgão, é atribuída a competência para fiscalizar e inscrever o crédito tributário em Dívida Ativa da União, respectivamente, além da aptidão, conferida a ambos, para expedirem certidões de regularidade fiscal.

A Secretaria da Receita Federal do Brasil cuja sigla oficial é SRFB, é um órgão específico e singular, subordinado ao Ministério da Fazenda³³, que tem como responsabilidade administração dos tributos federais e o controle aduaneiro, além de atuar no combate à sonegação, contrabando, descaminho, pirataria e tráfico de drogas e animais.

Inicialmente, denominada de **Secretaria da Receita Federal** (SRF), foi criada pelo Decreto nº 63.659, de 20 de novembro de 1968, vindo a

32 Como exemplo, cite-se a Contribuição para o Instituto do Açúcar e do Alcool, cuja arrecadação era realizada pela Autarquia Federal, passando posteriormente, por força do Decreto no. 2.471/88, à esfera da Administração Direta, a cargo da Receita Federal e da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

33 Lei 11.457/2007 "Art. 1º A Secretaria da Receita Federal passa a denominar-se Secretaria da Receita Federal do Brasil, órgão da administração direta subordinado ao Ministro de Estado da Fazenda."

substituir a Diretoria-Geral da Fazenda Nacional, criada por Getúlio Vargas, em 1934³⁴.

A Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007, transformou a Secretaria da Receita Federal (SRF) em Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB), e a esta incorporou, também, as atribuições anteriormente exercidas pela Secretaria da Receita Previdenciária (SRP).

A área de atuação da SRFB, disposta no art. 15 do Decreto 7.482/2011 é bem abrangente, revelando a importância estratégica do órgão no cumprimento dos objetivos da política tributária da União. A função de executar os serviços de fiscalização, como previsto no art. 194 e seguintes do Código Tributário Nacional, é tarefa de especial importância orientada para promover o cumprimento voluntário das obrigações tributárias, através de uma relação equilibrada e transparente com o contribuinte, facilitando-lhe esse cumprimento e prestando-lhe um serviço de bom padrão de qualidade, ao tempo em que deve dispor dos meios para combater a fraude e a evasão fiscal.

À fiscalização tributária estão submetidos todos os contribuintes ou não, devedores ou não, nos termos do parágrafo único, do citado artigo 194 do CTN, uma vez que se cuida de obrigação acessória de fazer, não fazer, no caso específico, consiste em tolerar o trabalho dos agentes fiscais.

Como órgão da Administração Tributária, a Receita Federal do Brasil, expede, por meio de servidor, a quem a legislação atribua tal competência, certidão relativa à situação fiscal do contribuinte, consubstanciada numa reprodução textual fiel do que consta nos seus registros, a esse respeito.

Quanto à atividade de inscrição em Dívida Ativa dos créditos tributários da União, elencada nos artigos 201 a 204, é da competência da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), que historicamente sempre inscreveu esses créditos. À PGFN se atribui origem bem remota³⁵. Entretanto, tomando por base a República, tem-se o Decreto 7.751, de 23 de dezembro de 1909, baixado pelo Presidente Nilo Peçanha, que reorganizou a Administração-Geral da Fazenda Nacional, sendo criada a Procuradoria-Geral da Fazenda Pública, sob a direção do Procurador-

34 Dispunha o Decreto no 63.559/1968 “Art. 1º Até que seja aprovada a estrutura Central do Ministério da Fazenda, ficam definidas, nos termos deste decreto, a estrutura e as atribuições da Direção-Geral da Fazenda Nacional, que passa a denominar-se Secretaria da Receita Federal. Art. 2º A Secretaria da Receita Federal é o órgão central de direção superior da administração tributária da União, diretamente subordinada ao Ministério de Estado da Fazenda”.

35 À Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), tem-se atribuído origem na Diretoria-Geral do Contencioso, instituída pelo Decreto nº 736, de 20 de novembro de 1850. Pelo Regimento de 13 de outubro de 1751, no Reinado de Dom José I, sendo Ministro o então Conde de Oeiras, mais tarde Marquês de Pombal – o notável estadista lusitano – foi criada a Relação do Rio de Janeiro: também composta de 10 Desembargadores, entre eles o procurador da Coroa e da Fazenda. Ver BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. História do tributo no Brasil. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005, p.34-69, Para uma análise mais particularizada ver AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio J.L.C. História dos tributos no Brasil. 1. Ed. São Paulo: Nobel, 2000.

Geral da Fazenda Pública.³⁶

No Governo do Presidente Getúlio Vargas foi baixado o Decreto nº 24.036, de 26 de março de 1934, que reorganizou amplamente os serviços da Administração-Geral da Fazenda Nacional, restabelecendo a Procuradoria-Geral da Fazenda Pública³⁷, denominação essa alterada, com a Lei n. 2.642, de 9 de novembro de 1955 que criou a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional na forma atualmente conhecida, em substituição à Procuradoria-Geral da Fazenda Pública. Instituída como órgão de consultoria jurídica, do Ministério da Fazenda, à PGFN era atribuída, principalmente, examinar e fiscalizar os contratos de interesse da União, apurar e inscrever a dívida ativa federal para fins de cobrança judicial e cooperar com o Ministério Público da União junto à justiça comum³⁸.

A segunda lei orgânica da PGFN foi estabelecida pelo Decreto-Lei nº 147, de 03 de fevereiro de 1967, que fixou competências, até hoje mantidas pelos demais atos normativos que o sucederam, na mesma direção do que previa a Lei nº 2.642, de 1955, estabelecendo a natureza de órgão jurídico do Ministério da Fazenda, diretamente subordinado ao Ministro de Estado, dirigido pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional e tendo como finalidade privativa, entre outras, a apuração e inscrição, para fins de cobrança judicial, da dívida ativa da União, tributária (artigo 201 da Lei nº

36 O regulamento para o serviço de Administração Geral da Fazenda Nacional, a que se referia o decreto no. 751/1909, dispunha: “**Art. 1º** A administração da Fazenda Pública é centralizada no Ministério da Fazenda, que superintende todo pessoal della incumbido e regula a discriminação, distribuição e aplicação do material á mesma attinente. **Art. 2º** A administração geral da Fazenda Publica comprehende: 1) o tombamento, a gestão, a exploração do patrimonio nacional e a sua alienação, quando autorizada em lei; 2) a apuração e arrecadação da receita publica; 3) a aplicação da receita publica arrecadada á despesa autorizada; 4) a modelação e a execução da contabilidade geral da Republica; 5) a rescisão dos contractos e a caducidade das concessões, levada a effeito administrativamente, quando estipuladas, de modo preciso em clausulas que importam, não uma pena convencional, antes uma medida assecutoria do exito e execução do serviço publico, pactuada, com mutuo consenso dos contractantes, ou accepta como condição do acto da concessão.”

37 Em seu art. 102, o Decreto 24.036/1924, assim dispôs: “ A Procuradoria Geral da Fazenda Pública é órgão consultivo do Ministério da Fazenda, mas compete-lhe também, apurar a liquidez e certeza da dívida ativa da União, promover sua inscrição e solicitar sua cobrança judicial, no Distrito Federal, e superintender esse serviço, nos Estados. Parágrafo único. A Procuradoria Geral comprehende duas secções: a do Gabinete e a da Dívida Ativa.” (..)

38 Lei 2.642/1955: “ **Art. 1º** A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, denominação que passa a ter a Procuradoria Geral da Fazenda Pública, diretamente subordinada ao Ministro de Estado, é o órgão de consulta jurídica do Ministério da Fazenda, de exame e fiscalização dos contratos que interessem à receita da União, de apuração da dívida ativa federal e sua inscrição para fins de cobrança judicial, e de cooperação com o Ministério Público da União junto à justiça comum, além das demais atribuições definidas nesta lei. (..) **Art. 4º** As Procuradorias da Fazenda Nacional compete: (...) XIII - Apurar, à vista dos processos originários, a liquidez e certeza da dívida ativa; proceder à sua inscrição nos registros próprios; extrair e autenticar, as correspondentes certidões de dívida e remetê-las à Procuradoria da República;(..)”

5.172, de 25 de outubro de 1966) ou de qualquer outra natureza³⁹.

Promulgada da Constituição da República de 1988, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, por força dos artigos 131, parágrafo 3º, da Constituição e 29, parágrafo 5º, do ADCT, assumiu a representação judicial da União, nas causas de natureza fiscal e, privativamente, na execução de sua dívida ativa de caráter tributário⁴⁰, passando a integrar, também, desta feita, na condição de órgão de direção superior, a nascente Advocacia-Geral da União, concebida para defender, judicial ou extrajudicialmente, os interesses da União. A Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993, que instituiu a Lei Orgânica da Advocacia-Geral da União, previu, expressamente, em relação à PGFN, a subordinação técnica e jurídica ao Advogado Geral da União, bem como manteve a subordinação administrativa ao titular do Ministério da Fazenda.⁴¹

Em decorrência, a PGFN, ocupa uma posição peculiar, é órgão da advocacia pública, por força do texto constitucional e pela Lei Complementar 73/93, ao tempo em que também figura como órgão da Administração Tributária por se inserir no Ministério da Fazenda (nos termos da LC 73/93 e da Lei n.º 11.457/2007) com funções de Administração Tributária, elencadas no Código Tributário Nacional, tais como, inscrição e controle da Dívida Ativa (arts. 201 a 204 do CTN) e a emissão de Certidões (arts. 205 a 208 do CTN).

Importante salientar que, por ocasião da inscrição dos créditos tributários em Dívida Ativa da União, a PGFN exerce um controle de

39 Decreto-Lei 147/1967 “Art 1º A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (P.G.F.N.) é o órgão jurídico do Ministério da Fazenda, diretamente subordinado ao Ministro de Estado, dirigido pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional e tem por finalidade privativa: (...) I - Realizar o serviço jurídico, no Ministério da Fazenda; II - Apurar e inscrever, para fins de cobrança judicial, a dívida ativa da União, tributária (artigo 201 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966) ou de qualquer outra natureza; (...)”

40 Art. 131. A Advocacia-Geral da União é a instituição que, diretamente ou através de órgão vinculado, representa a União, judicial e extrajudicialmente, cabendo-lhe, nos termos da lei complementar que dispuser sobre sua organização e funcionamento, as atividades de consultoria e assessoramento jurídico do Poder Executivo. (...) § 3º - Na execução da dívida ativa de natureza tributária, a representação da União cabe à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, observado o disposto em lei

41 “A subordinação e a vinculação constituem relações jurídicas peculiares ao sistema administrativo. Não se confundem, porém. A primeira tem caráter interno e se estabelece entre órgãos de uma mesma pessoa administrativa como fator decorrente da hierarquia. A vinculação, ao contrário, possui caráter externo e resulta do controle que pessoas federativas exercem sobre as pessoas pertencentes à Administração Indireta. (...) O controle por subordinação é exercido por meio dos vários patamares da hierarquia administrativa dentro da mesma administração. Decorre da relação de subordinação que existe entre os diversos órgãos públicos, a qual permite ao órgão de graduação superior fiscalizar, orientar e rever a atuação de órgãos de menor hierarquia. Esse controle é tipicamente interno, porque os órgãos pertencem, como regra, à mesma pessoa. (...) De outro lado, no controle por vinculação o poder de fiscalizar e de revisão é atribuído a uma pessoa e se exerce sobre atos praticados por pessoa diversa. Tem, portanto, caráter externo. (...) CARVALHO FILHO, José dos Santos. Ob. Cit. p.933 e 034.

legalidade⁴² para fins de que a cobrança do crédito se realize de acordo com os ditames legais, evitando-se e corrigindo-se quaisquer desvios. Para além disso, os Pareceres PGFN/CDA 2025/2011 e PGFN/CDA/CRJ Nº 396/2013, **no desiderato de promoverem a desejável uniformidade** de atuação do seio da Administração Tributária da União *stricto sensu*, passaram a vincular seus órgãos (RFB e PGFN), porquanto atuam na mesma cadeia de constituição e cobrança e lidam com o mesmo crédito de natureza tributária, para impedir que constituam ou inscrevam, em Dívida Ativa, esses créditos, quando relacionados à matéria de dispensa de impugnação judicial em decorrência do advento de decisão proferida pelo STF ou pelo STJ, sob a sistemática dos arts. 543-B e 543-C.⁴³

3.2 OS TITULARES DAS FUNÇÕES DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA DA UNIÃO LATO SENSU

Na seara da administração Indireta, constituída pelas pessoas administrativas que, vinculadas à respectiva administração direta, têm o objetivo de desempenhar as atividades administrativas de forma descentralizada, a administração tributária será exercida por pessoa jurídica de direito público que não é titular da competência para instituir tributo, entretanto, possui capacidade tributária ativa, por reunir credenciais para integrar a relação jurídica, na posição de sujeito ativo.

Nesse domínio, os órgãos que compõem a estrutura descentralizada são dotados de autonomia. Criados por lei, com patrimônio e receitas próprias destinadas à execução de atividades públicas que requeiram, para melhor funcionamento, gestão administrativa e financeira descentralizada. São definidas pelo Decreto 200, como “pessoas jurídicas de Direito Público de capacidade exclusivamente administrativa”.

Para se desincumbirem de missões específicas, a lei atribui-lhes a prerrogativa de arrecadar as receitas tributárias que irão possibilitar a realização dessas tarefas, delegando-lhe diretamente tal aptidão. A par disso,

42 XAVIER, Alberto, assevera que o controle da legalidade operado pela inscrição da dívida ativa não é “controle de mérito”, mas sim dos requisitos de liquidez e certeza do crédito, necessários para a formação do título executivo (...) Do lançamento no direito brasileiro. 3a. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 397.

43 Em trecho das conclusões do Parecer PGFN/CDA/CRJ Nº 396/2013, se extrai: “(...) Se a PGFN, no tocante à sua competência de representação judicial da União em matéria tributária, dispensou a apresentação de impugnações em juízo, reconhecendo, assim, **a elevada vulnerabilidade da tese sustentada pela Fazenda Nacional**, não deve esse mesmo órgão (PGFN), e nem a RFB, que exerce as suas competências tributárias igualmente em nome da União, persistir na atividade de cobrança fundada na mesma tese que se reputou inviável. Registre-se, ademais, que a regra geral de dispensa de contestação e recursos, em virtude de tese julgada pelo STF e STJ na forma dos arts. 543-B e 543-C, do CPC, **constitui decisão institucional expressamente encampada pelo Ministério da Fazenda**, ao aprovar os termos do Parecer PGFN/CRJ nº 492, de 2010”

desenvolverão uma atividade tributária decorrente dessa prerrogativa, com apanágio para o exercício das funções de fiscalização, inscrição em dívida ativa e emissão de certidões de regularidade fiscais relativamente àqueles tributos que detenham a capacidade tributária ativa.

A par disso, a atividade de fiscalização fica a cargo do órgão descentralizado.

A inscrição em dívida ativa, a exemplo do que ocorre no âmbito da Administração Tributária da União em sentido estrito (administração direta), é feita, pelo órgão jurídico competente, no caso a Procuradoria-Geral Federal que representa a administração descentralizada, composta por órgãos que, possuindo personalidade jurídica própria, se submetem, como anteriormente referido, ao controle finalístico da União.

A Procuradoria-Geral Federal foi criada pelo art. 9º. Da Lei 10.480, de 02 de julho de 2002, sendo-lhe assegurada autonomia administrativa e financeira, vinculada⁴⁴ à Advocacia-Geral da União, e sob a supervisão desta⁴⁵. Nos termos do art. 10 da sobredita Lei, compete à PGF a representação judicial e extrajudicial das autarquias e fundações públicas federais, as respectivas atividades de consultoria e assessoramento jurídicos, bem como a apuração da liquidez e certeza dos créditos, de qualquer natureza, inerentes às suas atividades, inscrevendo-os na dívida ativa para fins de cobrança amigável ou judicial. Esse dispositivo essencialmente repetiu a mesma linha estabelecida pelo art. 17, da Lei Complementar 73/93, que conferiu aos departamentos de autarquias a natureza de órgãos vinculados à Advocacia Geral da União⁴⁶.

Em decorrência do encargo relacionado à Dívida Ativa da Administração Descentralizada, a Procuradoria-Geral Federal faz a verificação do pagamento dos tributos que, por delegação da União, as pessoas jurídicas de direito público detém a condição de sujeito ativo, e emite as respectivas certidões de regularidade fiscal.

44 Cfe. CARVALHO FILHO, José dos Santos, op.cit, p.929 e 933/934. Como anteriormente referido, tem-se que a vinculação é decorrente do caráter externo do controle exercido sobre os atos praticados por pessoa diversa. No caso tem-se uma relação entre pessoas da Administração Indireta, com personalidade própria e a respectiva Administração Direta (Advocacia-Geral da União).

45 Art. 9º É criada a Procuradoria-Geral Federal, à qual fica assegurada autonomia administrativa e financeira, vinculada à Advocacia-Geral da União. Parágrafo único. Incumbe à Advocacia-Geral da União a supervisão da Procuradoria-Geral Federal.

46 Art. 17 - Aos órgãos jurídicos das autarquias e das fundações públicas compete: I - a sua representação judicial e extrajudicial; II - as respectivas atividades de consultoria e assessoramento jurídicos; **III - a apuração da liquidez e certeza dos créditos, de qualquer natureza, inerentes às suas atividades, inscrevendo-os em dívida ativa, para fins de cobrança amigável ou judicial.** (Grifos inexistentes no original).

4 O NOVO PAPEL DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA E DOS PARTICULARES NOS PROCEDIMENTOS DE APLICAÇÃO DAS LEIS TRIBUTÁRIAS

A aplicação da lei tributária é basicamente uma tarefa que compete ao Estado e que ele vai executar através da Administração Tributária. Atividade que teria como finalidade identificar os sujeitos passivos, determinar os fatos geradores que lhe poderiam ser imputados, proceder ao cálculo do tributo devido e conseguir o cumprimento da sua obrigação, tudo com sustentação numa expressa disciplina legal.

A concordância obtida com essa característica do procedimento da aplicação da lei tributária vai, contudo, desaparecer se confrontarmos esse modelo clássico com a situação real, uma vez que o modo atual de execução das atividades da Administração Tributária, para obtenção de recursos pecuniários para o Estado, tem como marca essencial uma redução do papel desempenhado pela Administração e o correspondente aumento da participação dos particulares nos procedimentos de aplicação da lei tributária⁴⁷.

Segundo assinala Juan Ferreiro Lapatza⁴⁸, no âmbito da gestão dos tributos, os “dois sistemas jurídicos ocidentais - o anglo-saxão e o continental – fizeram evoluir, no século XX, dois modelos diferenciados que se aproximaram no final do século, entretanto sob uma maior influência do sistema anglo-saxão.”

Remarca o autor que, o sistema anglo-saxão, exercendo sua influência com base no modelo desenvolvido e consolidado nos Estados Unidos, se baseia na “autoliquidação”, isto é, na gestão dos tributos pelos cidadãos, seja no que diz respeito à identificação, qualificação e declaração dos fatos relevantes para pagamento dos tributos, seja no que toca à quantificação do valor a pagar. Seguindo linha diferente, no sistema continental, o cidadão declara os fatos relevantes para o pagamento de tributos, todavia é a Administração Tributária quem os qualifica e, igualmente, quantifica a dívida.

A adoção do sistema de “autolancamento” é um dos fenômenos determinantes de uma verdadeira transfiguração do esquema de relações entre o cidadão e a Administração Tributária que deixou de ser a aplicadora das normas de imposição, para uma função fundamentalmente fiscalizadora do cumprimento de tais normas por parte dos particulares, cujas ações e omissões passam a ocupar larga margem de um espaço que antes era ocupado pelo Estado.

47 SANCHES, J. L. Saldanha. A quantificação da obrigação tributária.; deveres de cooperação, autoavaliação e avaliação administrativa. 2a. ed. Lisboa Lex: 2000, p. 17.

48 LAPATZA, José Juan Ferreiro. Direito tributário: teoria geral do tributo. São Paulo: Manole; Espanha, Marcial Pons, 2007.

No caso do Brasil, é de observar que a Administração Tributária brasileira “geriu” os tributos, do início de vigência do Código Tributário Nacional, em 1966 até os anos oitenta do século passado, com a prevalência do esquema que agora, dado ao seu abandono, se tem chamado de “tradicional”. A previsão do lançamento por homologação no CTN destinava-se apenas àqueles casos de uso de estampilhas que os impostos sobre atos jurídicos documentalmente provados exigiam e que foi popularmente e, até por lei designado, no Brasil, como “imposto de selo”⁴⁹.

A mudança trouxe consigo não poucas questões a serem enfrentadas, notadamente, as relacionadas, de um lado, com a necessidade de reavaliar o alcance do clássico princípio da legalidade, concebido para uma Administração Tributária ativa, na aplicação das normas de imposição tributária, e não para uma administração passiva, fundamentalmente, fiscalizadora do cumprimento dessas normas por parte dos particulares. De outro, surge a necessidade de reforço e ampliação de poderes dessa Administração Tributária - com enorme responsabilidade na luta contra a fraude e a evasão fiscais -, no sentido de romper, em sede administrativa, o sigilo bancário.

Como consequência dessa mudança, ocorre, também, um crescente um incremento da litigiosidade no campo tributário, porquanto o modelo tradicional de atuação da Administração, prestando um melhor e maior serviço ao cidadão, enseja menores possibilidades de conflito porque é a própria Administração quem qualifica os fatos declarados, dirigindo sua atuação no sentido de descobrir aqueles não declarados. Nesse caso, o conflito só se origina se o cidadão percebe que a análise dos fatos e a qualificação feita pela administração Tributária ultrapassam os limites da razoabilidade e que, portanto, terá ele (contribuinte), uma probabilidade de obter êxito na demanda.

De forma contrária, no sistema atual, em que se atribui aos particulares o principal papel ativo da administração ou gestão dos tributos, os conflitos se acentuam porque, diante de um ordenamento como o tributário, excessivamente minucioso e prolixo, repleto de regimes especiais, sentem-se contribuinte e contadores estimulados a buscarem

49 “O expediente de obrigar o contribuinte a fazer seu próprio cálculo de tributo, pagá-lo sem intervenção de funcionários e munir-se de uma prova material do pagamento para ulterior fiscalização – o selo – teria sido inaugurado na Roma antiga, mas geralmente é havido como invenção da Holanda em 1624, propagando-se logo pela França, Espanha, Áustria e Inglaterra”. BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças* 12a. Edição. Rio de Janeiro: Forense, 1978, pág. 226. Hoje, praticamente todos os tributos estão submetidos ao lançamento por homologação e para além disso, a despeito do art. 142 do CTN prevê a constituição do crédito tributário pelo lançamento, este como ato privativo da autoridade administrativa, há possibilidade de constituição do crédito tributário através de declaração, prestada pelo contribuinte (art. 5º. do Decreto-Lei 2.124/1984), quando dela constarem o reconhecimento do débito e os dados suficientes à correspondente inscrição em dívida ativa. No mesmo sentido a Súmula 436 do STJ.

uma interpretação e aplicação da lei de forma mais favorável, com o fim de obter uma economia, na área dos tributos. Em consequência, intensificam-se os litígios que dirigem a concentração dos esforços da Administração Tributária na comprovação, ou não, do que foi declarado, desviando a atenção e os meios dedicados à descoberta do não declarado, isto é, daquelas hipóteses de fato, das obrigações tributárias, ignoradas pela Administração.

Em paralelo, no âmbito federal, no intuito de lidar com a crescente litigiosidade imposta pela realidade fiscal, introduzem-se, em nosso ordenamento jurídico, parcelamentos casuísticos, legislados aos pedaços, sob a pressão da urgência e dos interesses de grupos de pressão. Num incessante trabalho de criação de textos, um parcelamento em favor de determinado seguimento de contribuintes; logo acarreta um em favor de outros, permanecendo essas normas tributárias em constante discussão.⁵⁰

Todavia, as providências necessárias no sentido de que a Administração Tributária venha a multiplicar, de forma efetiva, seus esforços para informar e prestar assistência aos contribuintes, na aplicação da sempre complexa legislação tributária, se mostram tímidas em relação à demanda gerada pela mudança de paradigma na gestão dos tributos. Igualmente, não criou, a lei, os instrumentos necessários – além da pura repressão – no sentido de demonstrar e se for o caso corrigir – com a máxima colaboração possível do administrado – as atividades realizadas por estes, antes da intervenção do Estado.

Vive-se, uma outra fase da relação Estado-contribuinte, em que as atividades da Administração Tributária adquirem novos contornos, com a atribuição de novas funções, mais de mudança de papel do que perda de importância.

Essas são questões desafiadoras, que carecem de tratamento adequado por parte da legislação tributária e, bem assim, da doutrina que continuam a proceder como se nada houvesse acontecido e a Administração Tributária ainda fosse a única aplicadora da lei⁵¹.

50 Que se compreenda bem: não se pretende difundir a idéia de que seja necessariamente criticável a possibilidade de flexibilização do pagamento do tributo através do parcelamento. É que, sem uma lei geral e estável, no âmbito da Administração Tributária da União, que autorize tal flexibilização, tem-se legislado aos pedaços, sem visão de conjunto, sob pressão, o que provoca um efeito geral um relaxamento da norma tributária, autorizando todas espécies de acomodações com a legalidade. É preocupante a generalização da técnica derogatória do cumprimento da obrigação.

51 Observação feita pelo professor Casalta Nabais em relação ao que ocorre em Portugal, também aplicável, à nossa realidade. NABAIS, José Casalta. **Por um estado fiscal suportável, estudos de direito fiscal**. Coimbra: Almedina, 2005, p. 149.

5 CONCLUSÕES

O direito tributário não disciplina apenas a obrigação de pagamento em que o tributo consiste. Regula, outrossim, inúmeras outras situações, vínculos e relações, todas elas endereçadas à efetiva aplicação das leis tributárias.

A par disso o Código Tributário Nacional inaugura, a partir do art.194, o estudo do Título IV, do Livro II, com a expressão “Administração Tributária,” dispondo acerca das regras formais dirigidas aos órgãos que compõem a Administração Tributária.

Após a publicação do Código Tributário Nacional, as atenções se voltaram para os aspectos da sua hipótese de incidência, os sujeitos, o conteúdo e a extinção das obrigações, não se cuidando de distinguir o momento da instituição dos tributos, e o plano de sua aplicação. Além disso, na abordagem doutrinária sobre a Administração Tributária, restaram carentes de tratamento adequado a estrutura e atributos dos órgãos responsáveis pelo desempenho das respectivas funções e bem assim, as influências suportadas em razão das mudanças de um modelo “tradicional” de atuação da administração tributária, para o atual modelo de “autolancamento”, no qual a atividade e os procedimentos a serem seguidos pelos contribuintes, perante a Administração, adquirem um papel preponderante.

As disposições constitucionais acerca da Administração Tributária, sobretudo, posteriores à EC n. 42/2003, sinalizam no sentido do seu fortalecimento e na busca da desejável eficiência e integridade.

Apresenta-se uma Administração Tributária da União *stricto sensu*, exercitada no âmbito da Administração Direta, quando a União é titular da competência tributária e da capacidade tributária ativa. Nesse caso, o sujeito ativo será o próprio ente político do qual a lei instituidora do tributo emana. Por sua vez, na Administração Tributária da União *lato sensu*, a atuação se dá no âmbito descentralizado da Administração, em razão da delegação da capacidade tributária ativa a pessoa jurídica de direito público.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. São Paulo: RT, 1968.
- AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio J.L.C. **História dos tributos no Brasil**. 1. Ed. São Paulo: Nobel, 2000.

- ARENDT, Hannah. **Entre o passado e o futuro**. Tradução Mauro Barbosa Almeida. 4. ed. São Paulo: Perspectiva, 1997.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro** 11ª. Ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005
- BORDIN, Luiz Carlos Vitali. Administração Tributária: características gerais, modelos de organização, tendências internacionais e autonomia. Nov. 2002. Disponível em [http://www.sindifiscomg.com.br/loat/Administração Tributária](http://www.sindifiscomg.com.br/loat/AdministraçãoTributária). Acesso em: 25 jan. 2011.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 2ª. ed. São Paulo: Saraiva, 1972.
- CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 9.ed.São Paulo: Malheiros, 1997.
- CARVALHO, Paulo de Barros **Curso de Direito Tributário**. 10a ed. São Paulo: Saraiva, 1998.
- CASTRO, Aldemário Araújo comenta com propriedade os dispositivos 201 a 204 do Código tributário Nacional. PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.); LACOMBE, Rodrigo Santos Masset (Coord.); CASTRO, Aldemário Araújo. **Comentário ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: MP Editora, 2005.
- FREITAS, JUAREZ. **Carreira de Estado e administração Tributária**, Febrafite, maio 2007. Disponível em <http://www.frebafite.com.br/documentos/publicados/1770.pdf>. Acesso em: 6 set. 2012.
- GRECO, Marco Aurélio. **Dinâmica da tributação uma visão funcional**. 2. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007
- Habermas, Jurgen. **Direito e democracia – entre facticidade e validade**. Volume I. Tradução Flávio Beno Siebeneicher. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1997.
- LAPATZA, J.J. Ferreiro. **La justicia tributária em España**. Madri: Marcial Pons, 2005.
- _____. **Direito Tributário, Teoria Geral do Tributo**. Barueri, SP; Espanha, ES: Marcial Pons, 2007.
- LE GOFF, Jaques. **Uma vida para a história: conversações com Marc Heurgon**. Tradução de José Aluysio Reis de Andrade, 2. Ed. Ver. ampl. São Paulo: Unesp, 2007.
- NERUDA, Pablo. **Cadernos de Temuco: 1919-1920**. Tradução de Thiago de Mello. Rio de Janeiro: Bertrand Brasil, 1998.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de Melo. **Apontamentos Sobre os agentes e órgãos públicos**.
- NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 1998.

- _____. **Por um estado fiscal suportável, estudos de direito fiscal.** Coimbra: Almedina, 2005.
- RIBEIRO DE MORAIS, Bernardo. **Compêndio de Direito Tributário**, 4 ed. Forense, 1995.
- SANCHES, J.L. Saldanha. **A quantificação da obrigação tributária, deveres de cooperação, autoavaliação e avaliação administrativa.** 2. Ed. Lisboa: 2000.
- TIPKE, Klaus: **Moral tributária del estado y de los contribuyentes.** Tradução Pedro M.Herrera Molina. Madri: Marcial Pons, 2002.
- V.MITRE, Emílio. **História y pensamiento histórico: estudio y antologia.** Madrid: Cátedra, 1997.
- TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário.** 8. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.
- XAVIER, Alberto, **Do lançamento no direito brasileiro.** 3a. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.



O PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE COMO INSTRUMENTO DE CONTROLE DA EXTRAFISCALIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

*Principle of Proportionality as a Control Mechanism of Stimulating
Tributaries Instruments in Brazilian Tax Law*

Thiago Pinheiro Teixeira

*Especialista em direito tributário pela Universidade Anhanguera-UNIDERP/
LFG. Procurador da Fazenda Nacional em Belém-PA.*

SUMÁRIO: 1 Introdução; 2 Composição do sistema jurídico; 2.1 Princípios e Regras; 2.2 Origem, fundamento e subprincípios da proporcionalidade; 3 A extrafiscalidade no direito tributário brasileiro; 3.1 Conceito de extrafiscalidade. Norma fiscal x norma extrafiscal; 3.2 A extrafiscalidade e o parâmetro do princípio da capacidade contributiva; 3.3 Análise da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre o controle da extrafiscalidade; 4 O princípio da proporcionalidade como instrumento de controle da extrafiscalidade; 4.1 Os limites da extrafiscalidade; 4.2 O controle de proporcionalidade das medidas tributárias extrafiscais; 5 Conclusão; Referências bibliográficas.

RESUMO: O princípio da proporcionalidade como mecanismo de controle da extrafiscalidade no direito tributário brasileiro constitui o objeto deste estudo. Tem por objetivo geral demonstrar que o princípio da proporcionalidade pode ser utilizado como instrumento de controle da extrafiscalidade no sistema jurídico nacional. Para a consecução dos objetivos do trabalho, analisou-se a evolução da função dos princípios no ordenamento jurídico, distinguindo-os das regras jurídicas e enfatizando sua normatividade plena, com enfoque no princípio da proporcionalidade. Conceituou-se a extrafiscalidade como a utilização de normas tributárias para perseguir fins diversos da mera arrecadação. A sua utilização poderá levar a uma restrição excessiva de direitos fundamentais contrapostos. Para evitar abusos, defendeu-se o controle de proporcionalidade mediante a aplicação de seus três elementos: adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito.

PALAVRAS-CHAVE: Princípios. Extrafiscalidade. Conflito. Ponderação. Proporcionalidade.

ABSTRACT: The principle of proportionality as a control mechanism of stimulating tributaries instruments is the object of this study. The general aim is demonstrate that the proportionality principle may be used as an instrument of control of stimulating tax law. The objectives were investigated through research literature and documents. We examined the evolution of the function of principles in the legal framework focusing on the principle of proportionality. We conceptualized the stimulating tributaries instruments like the use of tax rules to pursue purposes other than mere collection. Its use may lead to an excessive restriction of fundamental rights in opposition. To prevent abuse, defended the control of proportionality by applying its three factors: appropriateness, necessity and proportionality in the strict sense.

KEYWORDS: Principles. Stimulating tax law. Conflict. Weighting. Proportionality.

1 INTRODUÇÃO

Neste artigo, pretende-se analisar, de forma geral, a utilização do princípio da proporcionalidade como instrumento de controle da extrafiscalidade no direito tributário brasileiro. Isso porque se observa, nos dias atuais, uma tendência crescente na utilização no Brasil, nas três esferas que compõem a federação, com fundamento nas competências tributárias outorgadas pela Constituição Federal, dos tributos e normas tributárias com vistas ao alcance de fins outros que não a simples arrecadação de recursos.

O principal questionamento quanto à utilização da extrafiscalidade nos dias atuais diz respeito restrição indevida de outros princípios ou valores albergados pelo texto constitucional, como isonomia, capacidade contributiva e livre iniciativa, por exemplo, dentre outros, situação que instaura, necessariamente, um conflito entre princípios constitucionais, e a possibilidade de controle pelo Poder Judiciário.

Tal se mostra relevante quando se tem em consideração o constitucionalismo contemporâneo, calcado na teoria da normatividade dos princípios, estes assumem importância elevada no sistema jurídico e possuem aplicabilidade tanto quanto às regras jurídicas.

Muitos autores questionam e são contrários à utilização exagerada da extrafiscalidade, pois tais medidas violariam o princípio da justiça fiscal e da capacidade econômica. Marciano Seabra Godoi, a respeito das posições

de Sainz de Bujanda, dispõe que esse autor reconhece os novos rumos do Estado Social e os seus efeitos sobre os tributos, no entanto, não aceita os benefícios dos estímulos fiscais, sob a desculpa do bem comum e de uma idéia de justiça fiscal, haja vista promover uma redistribuição de renda em sentido inverso ao que seria natural em um Estado Social, dos mais pobres para os mais ricos.¹

Sacha Calmon Navarro Coelho também critica a proliferação de isenções e outros tipos exonerativos, pois geralmente concedidos aos que possuem elevada capacidade econômica.²

Hugo de Brito Machado também apresenta reservas à utilização da extrafiscalidade, especialmente quando se trata de desoneração tributária:

Isenção de imposto de renda a empresa industrial, a pretexto de incrementar o desenvolvimento regional, sem qualquer consideração ao montante do lucro auferido, constitui flagrante violação do princípio da capacidade contributiva, especialmente se concedida por prazo muito longo, como acontece com certas empresas no Nordeste, favorecidas com isenção ou redução do imposto de renda há cerca de vinte e cinco anos.³

O uso da tributação extrafiscal instaura necessariamente um conflito de princípios constitucionais, cuja solução demanda um sopesamento ou balanceamento dos interesses envolvidos, ou seja, exige um controle aprofundado de forma a evitar restrições excessivas de outros direitos fundamentais.

Observe o seguinte exemplo: com o objetivo de incrementar o desenvolvimento de uma região carente do país, a União poderia conceder benefícios fiscais para empresas que queiram se instalar no local, como a isenção ou redução de imposto de renda por um determinado período. O benefício seria concedido independentemente da capacidade econômica do contribuinte, bem como as demais empresas instaladas em outras regiões do país, em condições semelhantes, não gozariam do favor. Existiria violação ao princípio da isonomia nesse caso?

No exemplo dado, a utilização da medida extrafiscal, apesar de ter por objetivo garantir a erradicação das desigualdades regionais e o desenvolvimento nacional equilibrado, objetivo protegido pela Constituição Federal de 1988, restringe de outro lado o princípio da igualdade segundo a capacidade econômica dos contribuintes, instaurando, assim, um conflito entre princípios constitucionais que deverá ser solucionado mediante a aplicação da técnica da proporcionalidade.

1 FERRAZ, Andrea Karla. **Estudo da evolução do conceito de extrafiscalidade e seus limites constitucionais**. Monografia, Belo Horizonte: PUC-MG, 2006, p. 12.

2 COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 83, 84 e 249.

3 MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 64.

No presente trabalho, defender-se-á a utilização da extrafiscalidade como instrumento de política fiscal legítimo para a consecução de finalidades constitucionais, no entanto, desde que sejam observados, dentre outros critérios já definidos pelo Supremo Tribunal Federal, que serão tratados oportunamente, os elementos do princípio da proporcionalidade – adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito.

Somente com o respeito ao princípio da proporcionalidade, a norma tributária extrafiscal poderá ser tida como constitucional, não abusiva e sem sacrificar a justiça que deve orientar o sistema tributário nacional, trazendo equilíbrio no que toca à distribuição da carga fiscal.

2 COMPOSIÇÃO DO SISTEMA JURÍDICO

Para se falar de um sistema jurídico é preciso que se tenha em mente a relação do termo com o ordenamento jurídico. É corrente a utilização do termo sistema jurídico como sinônimo de ordenamento jurídico, ou simplesmente *Direito*, entendido este como conjunto de normas jurídicas coordenadas que regem a vida social.

Norberto Bobbio, tendo em conta a multiplicidade de significados que o termo sistema pode assumir, o define como “uma totalidade ordenada, um conjunto de entes entre os quais existe uma certa ordem”.⁴

Assim, o sistema jurídico pode ser conceituado como um conjunto ordenado de normas jurídicas, dotadas de coerência interna, que não admite incompatibilidade. Isso porque, em caso de incompatibilidade, uma das normas deverá ser eliminada do sistema jurídico ou, pelo menos, ter sua aplicabilidade restringida.

2.1 PRINCÍPIOS E REGRAS

Ao se conceituar o sistema jurídico como um conjunto de normas jurídicas dotadas de coerência interna, cumpre destacar as espécies normativas que integram esse sistema, tais como os princípios e as regras jurídicas, diferenciando-as adequadamente, de forma que se possa compreender a incidência dessas espécies normativas, bem como, a forma de solução das incompatibilidades acaso existentes.

O passo decisivo para a caracterização dos princípios como espécie de normas jurídicas ao lado das regras foi dado por Ronald Dworkin e Robert Alexy, juristas que desenvolveram suas obras numa realidade pós-positivista, ou seja, numa realidade de valorização dos princípios.

Segundo a teoria desses autores, as normas jurídicas passam a ser o gênero do qual são espécies as normas-regra e normas-princípio.

4 BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. Tradução de Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. 10 ed. Brasília: UNB, 1999, p. 71.

Para Dworkin a diferença entre princípios e regras é de natureza lógica, “Os dois conjuntos de padrões apontam para decisões particulares acerca da obrigação jurídica em circunstâncias específicas, mas distinguem-se quanto à natureza da orientação que oferecem”.⁵ As regras são aplicáveis no modo *tudo ou nada*, ou seja, preenchida a hipótese de incidência, sendo a regra válida, a consequência normativa deverá incidir, “Dados os fatos que uma regra estipula, então ou a regra é válida, e neste caso a resposta que ela fornece deve ser aceita, ou não é válida, e neste caso em nada contribui para a decisão”.⁶

Já os princípios possuiriam uma dimensão de peso e não determinariam as consequências jurídicas de forma absoluta quando as condições se apresentam, mas funcionariam como fundamento a ser conjugado com outros princípios. No caso de colisão entre regras, uma delas deve ser considerada inválida. Havendo colisão entre princípios deve-se levar em conta a dimensão de peso, em que aquele que possui maior peso deve prevalecer, sem, no entanto, invalidar aquele que não foi aplicado.⁷

Robert Alexy, partindo das considerações de Dworkin, aprimora o conceito de princípios, introduzindo a regra da ponderação de interesses para a solução de possíveis conflitos entre princípios, sendo a proporcionalidade um dos instrumentos. Os princípios não determinariam as consequências normativas de modo direto, ao contrário das regras. Daí que seriam deveres de otimização aplicáveis em graus diferenciados segundo as possibilidades normativas e fáticas.⁸

Os princípios podem ser tidos como normas estritamente finalísticas, ou seja, têm por fim um estado ideal de coisas, mas não estipulam os comportamentos, as condutas a serem tomadas para que se alcance esse estado, dotados de um vasto conteúdo axiológico.

Por sua vez, as regras são normas estritamente descritivas, visto que estabelecem os comportamentos mediante obrigações, permissões e proibições, visando uma finalidade de forma mediata, e de baixo conteúdo valorativo. Ao intérprete/aplicador do direito caberia apenas verificar a correspondência entre a realidade fática e a situação descrita pela norma, sendo, portanto, seu campo de atuação menor.

No caso das regras, como já referido, a sua incidência ocorre na forma de *tudo ou nada*, ou seja, ocorrendo a hipótese descrita, a regra deverá incidir para regular o caso concreto, salvo no caso de invalidade da mesma. Predomina, assim, a forma de incidência subsuntiva.

Já no caso das normas-princípio, tendo em vista o seu vasto conteúdo axiológico, por representarem finalidades do Estado e da própria sociedade,

5 DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. Tradução de Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 39.

6 Ibidem., p. 39.

7 Ibidem, p. 40-43.

8 ALEXY, Robert. **Teoria de los derechos fundamentales**. Tradução de Ernesto Garzón Valdés. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002, p. 86 e 188.

é possível que existam valores contrapostos vigentes no ordenamento constitucional. Daí se falar que os princípios estão numa constante tensão.

Assim, a solução de um conflito entre princípios não pode se dar com declaração de invalidade de um deles, mas dever-se-á utilizar o método da ponderação de interesses, em que o intérprete/aplicador do direito, tendo em conta o princípio da proporcionalidade, solucionará o caso concreto de acordo com os elementos fáticos e normativos que o compõe, especialmente a dimensão de peso dos princípios envolvidos; aplicando a solução que melhor reflita o sentimento de justiça e respeito aos valores constitucionais, sem que isso signifique a invalidade de qualquer dos princípios.

Para tanto deverá ser utilizada uma argumentação racional que convença não só os operadores jurídicos, mas também a sociedade de um modo geral, de que a Constituição Federal está sendo respeitada e aplicada.

2.2 ORIGEM, FUNDAMENTO E SUBPRINCÍPIOS DA PROPORCIONALIDADE

O princípio da proporcionalidade ganha destaque com o desenvolvimento da teoria da normatividade dos princípios. Por conta da alta carga valorativa e elevado grau de abstração, os princípios estão em constante tensão no ordenamento jurídico, o que demanda um instrumento válido e eficaz para a correta aplicação dessas espécies normativas, de forma a preservar ao máximo os valores contrapostos.

Apesar de não estar expresso no texto constitucional, o princípio da proporcionalidade decorreria da extensa gama de direitos e garantias fundamentais trazidos pela própria constituição. Cumpre ressaltar que a necessidade de limitação dos atos estatais e preservação dos direitos dos cidadãos também contribuiu para o desenvolvimento do princípio da proporcionalidade.

Foi a jurisprudência alemã que mais se notabilizou pelo desenvolvimento do princípio da proporcionalidade enquanto instrumento de limitação dos atos estatais causadores de restrições a direitos fundamentais, como nos ensina Valeschka e Silva Braga:

O desenvolvimento mais recente, também o mais destacado, da proporcionalidade, no entanto, está no Direito Alemão, cujo Tribunal Federal Constitucional se notabilizou por ter, inclusive, difundido a submissão dos atos do Poder Público aos seus subprincípios, aspectos, elementos ou requisitos intrínsecos: adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito.⁹

9 BRAGA, Valeschka e Silva. **Princípios da proporcionalidade e da razoabilidade**. Curitiba: Juruá, 2004, p. 74.

Importante mencionar a posição de Humberto Ávila no que tange ao dever de proporcionalidade. O autor classifica a proporcionalidade como um postulado normativo aplicativo que resultaria “da estrutura das próprias normas jurídicas estabelecidas pela Constituição brasileira e da própria atributividade do Direito, que estabelece proporções entre bens jurídicos exteriores e divisíveis”.¹⁰

Contudo, tal diferenciação não influenciará no controle a ser efetivado sobre a extrafiscalidade defendida neste trabalho, pelo que não será abordada no presente estudo.

Cumprе destacar, ainda, os subprincípios que norteiam a aplicação do princípio da proporcionalidade, a adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito. A aplicação prática do princípio da proporcionalidade reclama, pois, a aplicação concomitante desses três elementos, de forma que se não forem atendidos ao mesmo tempo, a medida estatal será considerada desproporcional.¹¹

A adequação reflete a idoneidade do meio empregado para se alcançar o fim desejado. Analisa-se em tese se o ato emanado do Estado atingirá os fins a que se destina.

A necessidade ou exigibilidade traduz a escolha da medida que traz menor desvantagem possível para o alcance da finalidade prevista. Havendo diversas maneiras de concretização ou restrição de direitos fundamentais, deve ser adotada aquela que traga menor restrição a princípios constitucionais.¹²

A proporcionalidade em sentido estrito traduziria o equilíbrio necessário entre os benefícios e prejuízos da medida, de maneira que estes não sejam superiores àqueles. Implica num princípio de *justa medida*, busca a melhor e mais apropriada solução, evitando os excessos.

Assim, a proporcionalidade seria um dos instrumentos para solucionar a colisão entre dois ou mais princípios, atuando na ponderação dos interesses envolvidos.

3 EXTRAFISCALIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

A utilização de instrumentos tributários para o alcance de finalidades não arrecadatórias tem se mostrado freqüente na atualidade. Tal se deve, principalmente, às amplas finalidades e objetivos traçados na Constituição Federal de 1988 que traz um rol extenso de direitos e garantias fundamentais.

10 ÁVILA, Humberto Bergmann. **A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade.** Revista de Direito Administrativo. Rio de Janeiro: 215, p. 151-179, jan./mar./1999, p. 153.

11 BRAGA, Valeschka e Silva. Op. Cit., 2004, p. 85.

12 Ibid., p. 87.

A extrafiscalidade revela-se como um importante instrumento de intervenção do Estado na área social, política e econômica, estimulando ou desestimulando comportamentos por parte dos contribuintes. No entanto, tal mecanismo é extremamente controverso, pois implica na restrição de outros princípios constitucionais, o que catalisa a animosidade existente na já tensa relação entre o fisco e o contribuinte.¹³

No cenário atual, o tributo não pode ser um instrumento destinado à simples arrecadação de recursos, apartado dos fins econômicos e sociais, mas, deve ser utilizado também como instrumento eficaz para alcançar outras finalidades também albergadas na constituição.¹⁴

3.1 CONCEITO DE EXTRAFISCALIDADE. NORMA FISCAL X NORMA EXTRAFISCAL

A finalidade precípua da tributação e dos tributos é prover o Estado de recursos financeiros de forma que possa alcançar seus objetivos e finalidades traçados no texto constitucional. A lógica é: o Estado arrecada recursos para prestar os serviços públicos e atividades que lhe são correlatas.

Trata-se da chamada função fiscal dos tributos, ou, ainda, da tributação neutra, como afirma Hugo de Brito Machado:

Com a tributação fiscal ou neutra, o Estado não pretende exercer qualquer influência nas relações econômicas. Quer apenas obter recursos financeiros (...) Entretanto, quando se afirma que um tributo tem finalidade fiscal, pretende-se dizer que ele não foi instituído para outro fim que não seja o de carrear dinheiro para os cofres públicos¹⁵.

É certo que a instituição de tributos, por si só, pelo simples fato de representar a retirada de dinheiro daquele que demonstra capacidade econômica, já interfere de alguma forma na conjuntura econômica, não sendo correto, portanto, falar que a tributação seja neutra, como reconhece o próprio professor Hugo de Brito Machado, na mesma obra acima referida.¹⁶

13 PAPADOPOUL, Marcel Davidman. **A extrafiscalidade e os controles de proporcionalidade e de igualdade**. Dissertação de Mestrado em Direito – Porto Alegre, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2009, p. 10 e 11. Disponível em: <http://hdl.handle.net/10183/16164>. Acesso em: 14/11/2013.

14 FERRAZ, Andréa Karla. Op. Cit., 2006, p. 23.

15 MACHADO, Hugo de Brito. **A função do tributo nas ordens econômica, social e política**. Revista da Faculdade de Direito, Fortaleza, 28: jul/dez de 1987. Material da 2ª aula da disciplina Sistema Constitucional Tributário: Competência Tributária e Tributos, ministrada no curso de pós-graduação lato sensu televirtual em Direito Tributário – UNIDERP/REDE LFG, p. 4.

16 Ibid., p. 5.

A política fiscal mostra-se, portanto, como um importante instrumento de efetivação de direitos sociais e econômicos, a partir da utilização de mecanismos extrafiscais. Ou seja, os objetivos constitucionais são alcançados diretamente sem a necessidade da arrecadação de recursos e posterior gasto em determinada despesa.

Ressalte-se que não se está afirmando que a fiscalidade perdeu importância. A arrecadação de recursos ainda é de extrema importância para manutenção do Estado e de sua estrutura, bem como para a consecução de suas finalidades, mas a extrafiscalidade vem ganhando espaço no cenário nacional, como instrumento alternativo à simples atividade arrecadatória, como verdadeiro meio de intervenção no domínio econômico e social.

Assim, ao lado das normas tributárias que visam precipuamente à arrecadação de recursos financeiros, com função fiscal, surgem normas que não possuem necessariamente essa função de incrementar as receitas estatais, mas, de incentivar ou desestimular comportamentos, tendo por pano de fundo um valor ou princípio protegido pela constituição.

Sobre a possibilidade de utilização do tributo com finalidade diversa da simples arrecadação de recursos, manifesta-se Hugo de Brito Machado:

O objetivo do tributo sempre foi o de carrear recursos financeiros para o Estado. No mundo moderno, todavia, o tributo é largamente utilizado com o objetivo de interferir na economia privada, estimulando atividades, setores econômicos ou regiões, desestimulando o consumo de certos bens e produzindo, finalmente, os efeitos mais diversos na economia.¹⁷

Para Paulo de Barros Carvalho, a extrafiscalidade consiste na “forma de manejar elementos jurídicos usados na configuração de tributos, perseguindo objetivos alheios aos meramente arrecadatórios (...)”.¹⁸ No mesmo sentido, dispõe Misabel Derzi: “a doutrina e a jurisprudência têm reconhecido ao legislador tributário a faculdade de estimular ou desestimular comportamentos, por meio de uma tributação progressiva ou regressiva, ou da concessão de benefícios e incentivos fiscais.”¹⁹

Diante da doutrina tradicional citada, observa-se que os autores procuram, em alguma medida, diferenciar as normas tributárias fiscais das extrafiscais especialmente quanto à existência de um elemento finalístico. Nas extrafiscais, a arrecadação não constitui seu principal objetivo.

Cumprе destacar, contudo, que outros critérios tem sido apontados para se fazer a distinção das normas fiscais das extrafiscais. Luis Eduardo Shoueri sustenta uma visão mais pragmática sobre o tema, destacando a

17 MACHADO, Hugo de Brito. Op. Cit., 2006, p. 87.

18 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1993, p. 149.

19 BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11 ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003^a, p. 233 *apud* GOUVÊA, Marcus de Freitas. **A extrafiscalidade no direito tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2006, p. 7.

necessidade de se examinar os efeitos causados pela norma tributária indutora, ao invés da finalidade perseguida, haja vista a dificuldade de se isolar a finalidade de um instrumento tributário, de modo a qualificá-lo como fiscal ou extrafiscal.²⁰

A partir dessa corrente, independentemente de possuir uma finalidade não arrecadatória, a medida tributária seria considerada extrafiscal se efetivamente causasse efeitos outros que não a simples arrecadação de recursos. Ou seja, o foco estaria no efeito causado pela norma e não pela finalidade.

Nesse sentido é que se diz, modernamente, que a finalidade fiscal não exclui a possibilidade de inclusão de um efeito extrafiscal da norma e vice-versa.

Precisa a lição de Marcus de Freitas Gouvêa:

Entendemos que a tributação é meio – indissociavelmente fiscal e extrafiscal – de realizações. Entretanto, a realização (o fim a que o meio se destina), será fiscal quando puder ser identificado com a arrecadação e será extrafiscal quando implicar a realização de algum valor constitucional. Já o tributo (o meio destinado aos fins) terá sempre conotação fiscal e extrafiscal.²¹

Sobre o tema, dispõe Marcel Davidman Papadopoul, em sua dissertação de mestrado:

Dito de outra forma, por mais que a exposição de motivos do texto legislativo indique os propósitos da medida tributária (arrecadatórios ou não), seriam os efeitos práticos dela derivados que permitiriam a secção entre a fiscalidade e a extrafiscalidade.²²

Por sua vez, não se pode concordar com a posição de Marcus de Freitas Gouvêa que leciona a tese de que a destinação prévia dos recursos arrecadados já seria um elemento para a caracterização da extrafiscalidade. O autor se refere às contribuições sociais destinadas à Seguridade Social que, por possuírem uma prévia afetação constitucional de suas receitas, seriam normas de caráter extrafiscal.²³

O fato de um tributo ter o produto de sua arrecadação previamente destinado a um determinado fim, não o torna, necessariamente, de caráter extrafiscal, pois o valor será alcançado de forma indireta, mediante a destinação dos recursos arrecadados na despesa específica.

20 SHOUERI, Luis Eduardo. **Normas tributárias e intervenção econômica**. Rio de Janeiro, Forense: 2005, p. 17-29.

21 GOUVÊA, Marcus de Freitas. Op. Cit., 2006, p. 39.

22 PAPADOPOUL, Marcel Davidman. Op. Cit., 2009, p. 19.

23 GOUVÊA, Marcus de Freitas. Op. Cit., 2006, p. 173 e segs.

A extrafiscalidade, contudo, pressupõe a realização do fim de forma direta, sem a necessidade de que o Estado empregue recursos financeiros para o seu alcance. Observe que, quando o Poder Executivo, em obediência ao disposto no art. 153, § 1º, da Constituição Federal, reduz a alíquota do IPI sobre determinados produtos, está a incentivar ou estimular o crescimento do consumo e, conseqüentemente, a produção industrial nacional e a manutenção dos níveis de emprego.

Outros exemplos de mecanismos extrafiscais disciplinados expressamente pelo texto constitucional podem ser citados, tais como: a progressividade das alíquotas do imposto de renda, art. 153, § 2º, I, importante instrumento de redistribuição de renda na medida em que os que possuem maior capacidade contributiva contribuirão com uma maior parcela de tributo para os gastos gerais do Estado; a progressividade das alíquotas do ITR, art. 153, § 4º, I, com o objetivo de desestimular a manutenção de propriedades improdutivas, facilitando o acesso à terra; a seletividade do IPI e do ICMS, arts. 153, § 3º, I, e 155, § 2º, III, facilitando o acesso aos produtos essenciais; a progressividade das alíquotas do IPTU; dentre outros dispositivos.

Vê-se que em todos os dispositivos acima elencados, a finalidade constitucional é buscada de forma direta, sem a intermediação dos recursos obtidos com os tributos.

Contudo, em qualquer das correntes acima, a extrafiscalidade não poderá ser adotada de forma desmedida sem qualquer controle, sob pena de violação excessiva de outros princípios constitucionais.

3.2 A EXTRAFISCALIDADE E O PARÂMETRO DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

A Constituição Federal de 1988 disciplina o que se convencionou chamar de “Estatuto do Contribuinte”. Trata-se do conjunto de normas que regula a relação entre o fisco e o contribuinte, garantindo os direitos dos contribuintes e limitando o poder de tributar.²⁴

Nesse sentido, ressoa importante o princípio da capacidade contributiva, instituto que permeia o Sistema Tributário Nacional e justifica a própria incidência tributária, na medida em que a tributação incidirá de acordo com as manifestações de capacidade econômica dos contribuintes, tal como previsto expressamente no art. 145, § 1º, da Constituição Federal de 1988.

24 ÁVILA, Humberto Bergmann. **Estatuto do Contribuinte: conteúdo e alcance**. *Revista Diálogo Jurídico*, Salvador, CAJ - Centro de Atualização Jurídica, v. I, nº. 3, junho, 2001, p. 1 e 2. Disponível em: <<http://www.direitopublico.com.br/revistas/17362706/dialogo-juridico-03-junho-2001-humberto-avila.pdf>>. Acesso em: 14/11/ 2013.

O princípio da capacidade contributiva pode ser tido como corolário da própria igualdade tributária. Todos aqueles que se encontram numa situação equivalente, deverão sofrer o mesmo tratamento tributário, tal como expresso no art. 150, II, da Constituição Federal de 1988.

Humberto Ávila leciona que a aplicação prática do princípio da igualdade e da capacidade contributiva é tanto quanto difícil na medida em que dependerá do critério de diferenciação e do fim a ser alcançado pela norma, senão veja-se:

Dessa constatação surge uma conclusão tão importante quanto menosprezada: fins diversos levam à utilização de critérios distintos, pela singela razão de que alguns critérios são adequados à realização de determinados fins; outros, não. Mais do que isso: fins diversos – como será demonstrado – conduzem a medidas diferentes de controle. Há fins e fins no Direito.²⁵

Assim, de acordo com o renomado autor, a depender da finalidade e do objetivo da norma tributária, o princípio da igualdade e da capacidade contributiva atuará em maior ou menor medida. Se a finalidade precípua da norma é a arrecadação de recursos aos cofres públicos, o princípio da capacidade contributiva atuará como instrumento de validação da imposição tributária.

Por outro lado, se a finalidade da norma tributária tiver cunho extrafiscal, ou seja, tiver por objetivo o alcance de fins diversos da simples arrecadação de recursos, o princípio da capacidade contributiva terá sua incidência reduzida ou restringida, não sendo o principal parâmetro de controle da norma na medida em que outro valor ou princípio constitucional estará sendo otimizado.

Ao Estado brasileiro compete uma série de objetivos e fundamentos, previstos na Constituição Federal de 1988, que não poderiam ser efetivados com a simples arrecadação de recursos. A utilização de mecanismos extrafiscais mostra-se de extrema importância para o atendimento direto desses objetivos e fundamentos.

De acordo com Ávila, ao justificar a instituição de um tributo com a finalidade de alcançar algum objetivo constitucional, que não seja simplesmente arrecadar recursos, o legislador se afastará do princípio constitucional da igualdade segundo a capacidade econômica dos contribuintes.²⁶

Ainda com base nas lições de Ávila, no uso extrafiscal da tributação o princípio da igualdade segundo a capacidade contributiva deixa de ser a medida de repartição da carga tributária: “Importa dizer: o critério de

²⁵ Ibid, p. 14.

²⁶ Ibid., p. 16.

aplicação da igualdade entre os contribuintes com a finalidade de pagar impostos deixa de ser a sua própria capacidade contributiva”.²⁷

Ocorre que, ainda que se afaste do princípio da capacidade contributiva, tal não significa a sua completa inobservância. Nesses casos, em que se objetiva o alcance de uma finalidade não arrecadatória, a norma tributária extrafiscal deve observar ao máximo o princípio da igualdade segundo a capacidade contributiva. O único meio de preservar ao máximo as finalidades ou os princípios constitucionais envolvidos é a observância de outro princípio constitucional, a proporcionalidade, também chamado de postulado por esse autor.²⁸

De acordo com Klaus Tipke, citado por Andréa Karla Ferraz, às normas com finalidade extrafiscal não se aplicariam o mencionado princípio, capacidade contributiva, o qual somente deveria ser observado pelas normas com finalidade arrecadatória ou fiscais.²⁹ Portanto, para esse autor, quando um mecanismo de tributação fosse idealizado para perseguir fins outros que não a simples arrecadação de recursos, o princípio da capacidade contributiva deveria ser completamente afastado, não influenciando em nenhuma medida na constitucionalidade da medida.

Todavia, com base nas lições de Ávila, não seria correto afastar completamente o princípio da igualdade segundo a capacidade contributiva pelo fato de a norma tributária perseguir outra finalidade constitucional diversa da arrecadação. O princípio da capacidade contributiva é norma jurídica válida, prevista expressamente na Constituição Federal de 1988, de caráter principiológico, que precisa ser aplicada na maior medida possível.

É certo que, quando se está diante da extrafiscalidade, o princípio tem sua incidência diminuída, contudo, isso não implica na sua completa inobservância sob pena de inconstitucionalidade da medida extrafiscal.

3.3 ANÁLISE DA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL SOBRE O CONTROLE DA EXTRAFISCALIDADE

O Supremo Tribunal Federal já teve a oportunidade de se manifestar em diversas situações sobre a constitucionalidade de normas tributárias de caráter extrafiscal, tendo já proferido decisão no sentido de que o princípio da capacidade contributiva não estaria em jogo, quando se tratasse de aplicação de imposto extrafiscal, que somente seria levada em consideração com relação aos impostos pessoais com finalidade fiscal.³⁰

27 Ibid., p. 16.

28 Ibid., p. 16.

29 TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 64 *apud* FERRAZ, Andréa Karla. Op. Cit., 2006, p. 10.

30 Brasil. Supremo Tribunal Federal. **Recurso extraordinário nº 153.771**. Relator: Carlos Veloso. Julgamento: 20/11/1996, DJ 05.09.1997. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso

Observando as diversas decisões, constata-se que a corte suprema tem analisado a constitucionalidade das normas extrafiscais sobre três aspectos: princípio da separação de poderes, ou seja, o Poder Judiciário não poderia interferir no controle de atos discricionários; legitimidade do meio tributário eleito pelo legislador, somente um meio tributário idôneo poderia servir para a promoção de efeitos extrafiscais; e exame da idoneidade da finalidade buscada em contraposição ao outro princípio restringido.

No recurso extraordinário nº 149.659, o Supremo Tribunal Federal, com fundamento no princípio da separação de poderes, deixou de exercitar efetivo controle sobre a norma extrafiscal sob o argumento de que as exonerações tributárias extrafiscais seriam modalidade de ato discricionário, que escapava ao controle do Poder Judiciário. Nesse caso, a corte não se pronunciou sobre a finalidade extrafiscal perseguida.³¹

Ainda na vigência da Constituição Federal de 1967, o Supremo Tribunal Federal teve a oportunidade de se pronunciar sobre a tributação extrafiscal, recurso extraordinário nº 94.001/SP. Tratava-se de mandado de segurança impetrado em face da exigência de acréscimo de 200% sobre o valor do IPTU, em caso de construções irregulares, falta de habite-se, auto de vistoria ou alvará de conservação.³²

A corte fixou o entendimento de que, com base no art. 3º do código tributário nacional, o tributo não poderia ser utilizado para sancionar atos ilícitos, ou seja, considerou o meio inidôneo para o alcance da finalidade pretendida.

Em outras decisões, o tribunal examinou, concretamente, a finalidade extrafiscal perseguida em contraposição com o outro princípio constitucional restringido. Na ação direta de inconstitucionalidade nº 1.655, a corte teve a oportunidade de examinar a constitucionalidade do art. 1º da Lei Estadual do Amapá nº 351/97, que concedia isenção de IPVA para prestadores de serviço de transporte escolar, desde que vinculados a certa cooperativa.³³

Nesse caso, o Supremo Tribunal Federal entendeu que condicionar o benefício fiscal à associação à determinada cooperativa, violaria indevidamente o princípio da liberdade de associação, bem como implicaria na particularização de contribuintes, medida incompatível com o princípio da igualdade.

em:14/11/2013.

31 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 149.659**. Relator(a): Paulo Brossard. Acórdão em 04.10.1994, DJ 31.03.1995, p. 7776. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 14/11/2013.

32 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 94.001**. Relator(a): Moreira Alves. Acórdão em 11.03.1982, DJ 11.06.1982, p. 1129. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 14/11/2013.

33 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.655**. Relator(a): Maurício Corrêa. Acórdão em 03.03.2004, DJ 02.04.2004. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 14/11/2013.

Ao analisar os precedentes do Supremo Tribunal Federal, acima reproduzidos, Marcel Davidman Papadopol conclui:

Com o exame destes precedentes, é possível afirmar que, de regra, o Supremo Tribunal Federal enxerga na separação de poderes um limite absoluto para o exercício do controle de mérito das decisões do Poder Legislativo no campo da extrafiscalidade. As restrições decorrentes deste limite, quando muito, são superadas por exigência de generalidade e idoneidade das medidas tributárias extrafiscais. Será genérica e, consequentemente, válida a imposição ou exoneração tributária extrafiscal concedida de forma não particularizada. A seu turno, será idônea e, consequentemente, válida a imposição ou exoneração tributária extrafiscal concedida através de um instrumento legítimo e que não tenha como propósito evidente ou consequência direta a violação dos fins prescritos pela Constituição Federal.³⁴

Tendo por consideração os precedentes analisados, o Supremo Tribunal Federal não analisa de forma mais detida as implicações da medida tributária extrafiscal, especialmente no que pertine aos direitos fundamentais contrapostos. Observe que a constitucionalidade da finalidade buscada pela norma extrafiscal sequer é analisada em alguns casos. Não há uma ponderação dos princípios constitucionais envolvidos, o que faz com que muitas restrições de direitos fundamentais desproporcionais passassem despercebidas.

4 O PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE COMO INSTRUMENTO DE CONTROLE DA EXTRAFISCALIDADE

Inicialmente, o debate sobre a extrafiscalidade centrava-se na questão de saber se era possível ou não a utilização de instrumentos tributários para perseguir fins alheios à arrecadação de recursos, ou seja, a discussão se restringia à possibilidade de utilização ou não da extrafiscalidade. Contudo, nos dias atuais, tal debate perdeu importância na medida em que a própria Constituição Federal de 1988 autoriza, expressamente, a utilização de mecanismos extrafiscais para determinadas situações específicas, conforme previsto no art. 151, I, e art. 227, §3º, VI, da Constituição Federal de 1988.³⁵

Atualmente, a principal questão diz respeito às formas de exercício do controle da extrafiscalidade, de forma a se coibir os abusos cometidos. Isso porque as normas extrafiscais, que violam a capacidade contributiva,

³⁴ PAPADOPOL, Marcel Davidman. Op. Cit., 2009, p. 29.

³⁵ Ibid., 2009, p. 52.

são as preferidas dos políticos e governantes no que diz respeito à conquista da simpatia da sociedade, pois o alívio fiscal ameniza a tensa relação entre fisco e contribuinte.

No entanto, em muitas das vezes, os princípios e valores constitucionais que são restringidos com a medida extrafiscal não sofrem a devida ponderação e o devido controle, o que garante um poder excessivo ao legislador no sentido de não respeitar o núcleo essencial de diversos direitos fundamentais.

4.1 OS LIMITES DA EXTRAFISCALIDADE

Já foi esclarecido que, quando se está diante de uma norma tributária extrafiscal, ou seja, uma norma que tenha por objetivo o alcance de uma finalidade constitucional diversa dos fins meramente arrecadatórios, o princípio da capacidade contributiva não atuará de forma plena.

Contudo, conforme já referido neste artigo, a utilização do poder de tributar com fins extrafiscais não importa no completo afastamento do princípio da igualdade segundo a capacidade contributiva. “A capacidade contributiva segue, mesmo no campo da extrafiscalidade, desempenhando função referencial”.³⁶

O controle da extrafiscalidade ultrapassa às meras limitações constitucionais ao poder de tributar para se exigir um maior aprofundamento no sentido de ponderar os interesses e finalidades envolvidas para se saber se o benefício a ser alcançado justifica algumas restrições de princípios constitucionais.

Assim, além das próprias limitações constitucionais ao poder de tributar, a extrafiscalidade encontra limites no princípio da proporcionalidade, de forma que a medida seja adequada, necessária e proporcional em sentido estrito, respeitando, também, o núcleo essencial dos direitos fundamentais envolvidos.

4.2 O CONTROLE DE PROPORCIONALIDADE DAS MEDIDAS TRIBUTÁRIAS EXTRAFISCAIS

Conforme destacado no capítulo 1 deste trabalho, o princípio da proporcionalidade atua como importante instrumento na solução de conflitos entre princípios constitucionais, mostrando-se de extrema importância para o controle das medidas tributárias extrafiscais.

Observe que a utilização de normas tributárias de cunho extrafiscal acaba por colocar em rota de colisão princípios resguardados pelo texto constitucional. Na ação direta de inconstitucionalidade nº 1.655, já explorada

³⁶ PAPADOPOUL, Marcel Davidman. Op. Cit., 2009, p. 55.

neste artigo³⁷, por meio da concessão de um benefício fiscal aos prestadores de serviço de transporte escolar, o Estado do Amapá pretendia incentivar ou estimular o acesso à educação, facilitando o transporte dos alunos. Contudo, por outro lado, restringia o princípio da liberdade de associação na medida em que, para ser agraciado com o favor fiscal, condicionava a associação do prestador de serviço a uma determinada cooperativa.

Nesse caso, a colisão entre o direito fundamental à educação e os direitos à igualdade e a liberdade de associação resolve-se mediante a utilização do princípio da proporcionalidade. Deve-se averiguar se a medida é adequada ao fim buscado; necessária, no sentido de que, dentre as medidas aptas a promover o acesso à educação, é a que produza a menor restrição de direitos; e proporcional em sentido estrito, no sentido de não ser excessiva a restrição de direitos, ou seja, o benefício a ser alcançado justifica a restrição dos direitos contrapostos.

Contudo, tal medida não passaria no crivo da proporcionalidade, especialmente no que tange ao elemento da necessidade, pois existe outra medida que atenderia de forma mais eficaz o fomento do acesso à educação com uma menor restrição do direito fundamental à igualdade e à liberdade de associação, qual seja, a concessão irrestrita do benefício a todos os prestadores de serviço de transporte escolar.

Neste sentido, as lições de Marcel Davidman:

Neste campo, é função ínsita à proporcionalidade reduzir as possibilidades de restrição a direitos fundamentais ou, ainda, a princípios jurídicos, mediante a exigência de avaliação dos efeitos colaterais decorrentes do emprego de qualquer medida, mesmo que claramente destinada à realização de outra(s) finalidade(s) também resguardada(s) pelo texto constitucional.³⁸

Assim, o controle das medidas tributárias extrafiscais deve se pautar tanto nos parâmetros já utilizados pelo Supremo Tribunal Federal, princípio da separação de poderes, generalidade e universalidade da norma diferenciadora, ausência de privilégios, idoneidade do meio utilizado; como utilizar uma análise mais aprofundada, ponderando os princípios constitucionais contrapostos, tendo por instrumento o princípio da proporcionalidade, de forma a evitar a restrição excessiva de direitos fundamentais, tornando válida extrafiscalidade como importante instrumento de consecução de finalidades e objetivos constitucionais.

Por fim, cumpre destacar que tal controle deverá ser exercido pelo Poder Judiciário, quando a instado a se manifestar sobre um possível conflito, mediante uma decisão judicial devidamente fundamentada e pautada nos critérios da razoabilidade, o que assegurará o posterior controle do ato.

³⁷ Ver nota 37.

³⁸ PAPADOPOL, Marcel Davidman. Op. Cit., 2009, p. 66.

5 CONCLUSÃO

De todo o exposto, conclui-se que:

1. O sistema jurídico é composto por princípios e regras; aquelas dotadas de vasto conteúdo axiológico e alto grau de abstração, caracterizadas como verdadeiros mandados de otimização, mas que possuem força normativa plena; as regras, dotadas de um baixo conteúdo valorativo, caracterizadas como descritivas de comportamentos, aplicadas pelo método clássico da subsunção.

O princípio da proporcionalidade decorre da estrutura de direitos e garantias fundamentais traçados na Constituição Federal de 1988 e da força normativa dos princípios constitucionais, consistindo num importante instrumento para a solução de conflito entre princípios, através do método da ponderação de interesses.

2. A extrafiscalidade consiste na possibilidade de utilização de normas tributárias com o objetivo de alcançar finalidades constitucionais diversa da mera arrecadação de recursos, mediante o estímulo ou desestímulo de comportamentos. Ressaltou-se a importância da extrafiscalidade diante da crescente necessidade da sociedade por demandas sociais e econômicas, bem como pela extensa gama de objetivos e fundamentos traçados na própria Constituição Federal de 1988, que não seriam alcançados com a mera arrecadação de recursos.

No entanto, ao mesmo tempo em que busca preservar ou estimular um determinado objetivo constitucional, acaba por restringir outro princípio ou valor também resguardado pelo texto superior, o que acarreta um conflito de princípios constitucionais que precisar ser ponderado e sopesado, com fundamento no princípio da proporcionalidade, de maneira a se evitar uma restrição excessiva de um direito fundamental.

Apesar de o princípio da capacidade contributiva não ser aplicado de forma plena quando se está de uma norma de cunho extrafiscal, seguirá como ponto de referência da ponderação a ser feita, devendo ser observado na maior medida possível.

O Supremo Tribunal Federal não realiza um controle aprofundado das medidas tributárias extrafiscais, principalmente sob o fundamento da impossibilidade de violação do princípio da separação de poderes, o que poderá legitimar normas tributárias extremamente restritivas de princípios constitucionais e, portanto, violadoras do princípio da proporcionalidade.

3. Assim, o princípio da proporcionalidade é o instrumento adequado para se efetivar o controle das medidas tributárias extrafiscais, sem descuidar dos outros limites definidos pela corte suprema.

O Poder Judiciário poderá, validamente, efetivar o controle da norma extrafiscal, analisando as implicações da medida com os direitos contrapostos, sem que isso implique em violação do princípio da separação

de poderes, evitando as restrições excessivas de direitos fundamentais e os abusos cometidos pelo legislador, desde que pautado em decisão devidamente fundamentada.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXY, Robert. **Teoria de los derechos fundamentales**. Tradução de Ernesto Garzón Valdés. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002.

ÁVILA, Humberto Bergmann. **A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade**. Revista de Direito Administrativo. Rio de Janeiro: 215, p. 151-179, jan./mar./1999.

_____. **Estatuto do Contribuinte: conteúdo e alcance**. Revista *Diálogo Jurídico*, Salvador, CAJ - Centro de Atualização Jurídica, v. I, nº. 3, junho, 2001, p. 1 e 2. Disponível em: <<http://www.direitopublico.com.br/revistas/17362706/dialogo-juridico-03-junho-2001-humberto-avila.pdf>>. Acesso em: 14/11/2013.

BRAGA, Valeschka e Silva. **Princípios da proporcionalidade e da razoabilidade**. Curitiba: Juruá, 2004.

BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. Tradução de Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. 10 ed. Brasília: UNB, 1999.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1993.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. Tradução de Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

FERRAZ, Andréa Karla. **Estudo da evolução do conceito de extrafiscalidade e seus limites constitucionais**. Monografia, Belo Horizonte: PUC-MG, 2006.

GOUVÊA, Marcus de Freitas. **A extrafiscalidade no direito tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

_____. **A função do tributo nas ordens econômica, social e política**. Revista da Faculdade de Direito, Fortaleza, 28: jul/dez de 1987. Material da 2ª aula da disciplina Sistema Constitucional Tributário: Competência Tributária e Tributos, ministrada no curso de pós-graduação lato sensu televirtual em Direito Tributário – UNIDERP/REDE LFG.

PAPADOPOL, Marcel Davidman. **A extrafiscalidade e os controles de proporcionalidade e de igualdade**. Dissertação de Mestrado em Direito –

Porto Alegre, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2009, p. 10 e 11. Disponível em: <http://hdl.handle.net/10183/16164>. Acesso em: 14/11/2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.655**. Relator(a): Maurício Corrêa. Acórdão em 03.03.2004, DJ 02.04.2004. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 21/08/2010.

Brasil. Supremo Tribunal Federal. **Recurso extraordinário nº 153.771**. Relator: Carlos Veloso. Julgamento: 20/11/1996, DJ 05.09.1997. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 21/08/2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 149.659**. Relator(a): Paulo Brossard. Acórdão em 04.10.1994, DJ 31.03.1995, p. 7776. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 21/08/2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 94.001**. Relator(a): Moreira Alves. Acórdão em 11.03.1982, DJ 11.06.1982, p. 1129. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 21/08/2010.

A APLICABILIDADE DOS PRINCÍPIOS DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DO NÃO-CONFISCO NO ÂMBITO DO DIREITO TRIBUTÁRIO SANCIONADOR

The applicability of the principles of ability to pay and the non-confiscation under the Sanctioning Tax Law

Mônica Ellen Pinto Bezerra Antinarelli

Procuradora da Fazenda Nacional

Mestranda em Direito Público pela PUC MINAS

Especialista em Direito Tributário e Administrativo

SUMÁRIO: 1 Introdução; 2 A Sanção Jurídica e o Direito de Punir Estatal; 2.1 As espécies de sanção: conceito, natureza e funções; 3 A Capacidade Contributiva como limitadora à imposição de sanções fiscais; 4 Princípio do não-confisco e sanção tributária; 5 Considerações Finais; Referências bibliográficas.

RESUMO: As sanções, na estrutura da norma jurídica, tem como hipótese de incidência o ilícito, isto é, o descumprimento do comando contido na norma principal. Por tal razão, além da função punitiva, as mesmas apresentam, necessariamente, uma função assecuratória do cumprimento desse comando normativo que visa a proteção de determinados bens relevantes para o Direito. Tomando como base o fato de que as sanções são decorrência do *ius puniendi* estatal em qualquer esfera jurídica, o intuito deste artigo é analisar a viabilidade da aplicação dos princípios da capacidade contributiva e do não-confisco como limitadores desse poder punitivo no âmbito tributário, certos, todavia, de que tributo e sanção possuem natureza jurídica diversa.

PALAVRAS-CHAVE: Sanção. Tributário. Limitação à potestade punitiva do Estado. Princípio da capacidade contributiva. Princípio do não-confisco.

ABSTRACT: The sanctions, in the framework of the rule of law, has the chance to impact the illicit, that is, the violation of the command contained in the standard. For this reason, in addition to the punitive function, those sanctions feature, necessarily, a function that warrants the compliance with this regulatory command aimed to protecting certain assets relevant to the

Law. Based on the fact that sanctions are a consequence of the state *ius puniendi* in any legal sphere, the purpose of this article is to analyze the feasibility of the application of the principles of ability to pay and the non-confiscation as punitive power limiters to the Tax Law application, certain, however, that tax and penalty have different legal nature.

KEYWORDS: Sanction. Tributary (tax). Limitation to the punitive State authority. Principle of ability to pay. Non-forfeiture principle.

1 INTRODUÇÃO

Tributo e sanção são figuras diferentes a partir do próprio conceito previsto no artigo 3º do CTN. Também na estrutura da norma jurídica, ocupam posições distintas.

No Título IV da Constituição Federal de 1988 que trata da tributação e do orçamento, estão dispostas as regras constitucionais limitadoras das imposições tributárias. Diferentemente, os limites existentes em relação às sanções tributárias, não possuem previsão específica no texto constitucional, gerando grande polêmica a respeito do tema.

As opiniões são das mais diversas, existindo entendimento inclusive favoráveis à extensão dos princípios limitadores do poder de tributar às sanções tributárias, muito embora a natureza diversa dos dois institutos.

Partindo dos estudos já empreendidos a respeito tema, o intuito deste artigo é analisar a viabilidade de aplicação dos princípios da capacidade contributiva e do não-confisco, princípios limitadores da imposição tributária, também às sanções fiscais.

O estudo é relevante na medida em que a questão não é consensual nem para a doutrina, muito menos em relação à jurisprudência que ora ou outra confunde os conceito de tributo e sanção, bem como sua natureza jurídica para fins de justificar posicionamentos favoráveis ou restritivos a aplicação dos respectivos princípios as sanções fiscais.

Diante de tal constatação, iniciaremos por uma abordagem mais específica das sanções, trazendo as características próprias do instituto. Num segundo momento, nos teremos a uma abordagem dos princípios da capacidade contributiva e do não-confisco e, finalmente concluiremos o trabalho com a nossa posição a respeito da sua aplicabilidade em relação às sanções de natureza tributária e as razões que fundamentam nosso entendimento.

Todavia nossa intenção não é esgotar o assunto, sobretudo em razão das enormes divergências existentes a respeito, mas apenas de dar nossa contribuição para a reflexão a respeito do uso das sanções de forma coerente com as suas finalidades legais.

2 A SANÇÃO JURÍDICA E O DIREITO DE PUNIR ESTATAL

Inicialmente ligada à figura do direito penal, sobretudo aos tempos de Beccaria (2000), a idéia de sanção advém do *ius puniendi* conferido ao Estado como necessidade de se garantir uma convivência social harmônica. Para Beccaria, influenciado pelas idéias iluministas do contratualismo, a entrega da liberdade por cada indivíduo ao Estado pressupunha a formação de um contrato social que pudesse garantir o bem comum em sociedade. Todavia, para acautelar o cumprimento do pacto social, era preciso que o Estado fosse dotado do direito de punir supostos indivíduos cujo propósito fosse a violação do acordo e acarretando o caos do antigo estado de natureza.

A figura da sanção, em sentido lato, conforme colocado por Pontes (2000, p. 130), nos remete à idéia de *“uma resposta à inobservância de uma regra proibitiva, portanto de imperativo negativo, ou resposta à inexecução de um dever, logo, de um imperativo positivo.”*

Essa noção de imperativo negativo e positivo foi trabalhada por Kelsen na “Teoria Pura do Direito”, ao tratar da estrutura secundária da norma jurídica. Kelsen constrói as normas jurídicas de forma dúplice, dividindo-as em norma primária e norma secundária. A norma primária seria aquela sancionatória, enquanto a secundária seria a norma de conduta, positiva (ação) ou negativa (omissão).

Na concepção Kelsiana, o conceito de sanção era essencial, razão pela qual ocupava a posição inicial na estrutura da norma. Ao prever a sanção como resultado das condutas ilícitas, em sentido contrário, o ordenamento jurídico apontava para o caminho lícito que deveria ser percorrido pelo indivíduo (norma secundária), afastando as ilicitudes por meio do temor da consequência expressamente determinada na norma sancionadora.

A estrutura da norma jurídica, conforme Kelsen, é inicialmente descrita da seguinte forma: “Se não B, deve ser Sanção” (primária)/ “Se é A, deve ser B” (secundária).

Mais tarde, ao tratar sobre a “Teoria Geral das Normas”, Kelsen (1996, p. 181) acaba por inverter o papel da sanção na estrutura normativa: a norma primária agora é considerada aquela que prescreve a conduta a ser seguida e a norma secundária, aquela que prevê uma sanção. Neste sentido a inversão da estrutura da norma jurídica para Kelsen: “Se é A, deve ser B” (primária)/ “Se não B, deve ser Sanção” (secundária). ”

Carlos Cossio (*Apud* Vasconcelos, 1986, pp. 84-90), complementando a teoria normativa de Kelsen, une os dois juízos hipotéticos (norma primária e secundária) em uma única norma aglutinando as duas estruturas proposicionais pela conjunção disjuntiva “ou”. Assim, na estrutura da norma jurídica, visualiza-se a endonorma, porque posicionada anteriormente à conjunção “ou” e a perinorma, localizada à posteriori e referente à norma de sanção. Para Cossio: Dado um fato “F” deve ser uma prestação “P” ou não dada a prestação “P”, deve ser a sanção “S”.

Observe-se que o modelo normativo de Kelsen e Cossio é amplo e, portanto, aplica-se a qualquer ramo do Direito. Assim, dada uma norma impositiva (de conduta), seu conseqüente será um dever jurídico. O descumprimento desse dever jurídico acarretará um ilícito que, por sua vez, acarretará uma sanção, seja para o Direito Penal, seja para o Direito Civil, seja para o Administrativo e, sobretudo, para o Direito Tributário.

Debruçando-se sobre essas teorias no âmbito do Direito Tributário, Paulo de Barros Carvalho (1981) elaborou no Brasil uma “Teoria da Norma Tributária”, onde prevê que tanto as endonormas, como as perinormas em matéria tributária possuem a mesma estrutura estática: uma hipótese e uma conseqüência (que no caso da perinorma é a sanção tributária), identificando dentro da estrutura tanto de hipótese normativa, como da conseqüência ou pressuposto normativo, critérios (material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo) capazes de identificar qualquer norma impositiva em termos de tributação.

2.1 AS ESPÉCIES DE SANÇÃO E SUAS RESPECTIVAS FUNÇÕES

Em um primeiro momento nossa preocupação neste estudo girará em torno do termo sanção em sentido lato, para que possamos, mais a frente explicar nosso ponto de vista em relação às limitações ao poder sancionador estatal, inclusive no âmbito do direito tributário.

Partindo desse pressuposto, Azevedo (2011, p. 53) apresenta-nos um conceito bastante abrangente de sanção: *“é o conseqüente de um enunciado jurídico-normativo que visa reafirmar outro (e por conseqüência todo o ordenamento), pela punição da conduta oposta ou pela recompensa à conduta pretendida.”*

Neste sentido, a idéia de sanção apresenta-se intimamente ligada com uma função assecuratória do cumprimento da norma primária ou endonorma. Essa função assecuratória, conforme se verá entre as diferentes espécies de potestades sancionatórias estatais, modifica -se conforme o bem jurídico que o direito pretende tutelar. Assim é que, no direito penal a noção de sanção liga-se diretamente à proteção de determinados bens, no direito civil a outros, assim como no direito tributário.

Tal proteção se dará, conforme a teoria normativa de Kelsen e Cossio em função do efeito de coação impresso no Direito, a partir da sanção incorporada na endonorma jurídica. Como conseqüente da norma secundária, a sanção teria o papel de reforçar a observância da norma primária. Assim, o efeito intimidatório da sanção (possibilidade de punição da conduta diversa) teria o condão de evitar o descumprimento da norma de conduta, que por sua vez, apresenta-se ali codificada pelo interesse do Direito em proteger determinados bens jurídicos. Falhando a “prevenção

geral”¹, cabe ao Estado intervir, com base no *ius puniendi* que lhe é conferido e aplicar a punição ao infrator, como direita consequência de sua violação à ordem jurídica.

Mesmo em relação à sanção vista sob a ótica do direito penal moderno, sua finalidade é preventiva: antes de punir o infrator da ordem jurídico-penal, procura motivá-lo para que dela não se afaste, estabelecendo normas proibitivos e combinando sanções respectivas, visando evitar a prática do crime.

A garantia da observância do próprio ordenamento e do princípio da igualdade, portanto, passam a ser o fundamento da função repressiva do Estado. Essa função repressiva, por sua vez, decorrendo do *ius puniendi* estatal, evidencia o seu caráter público. A figura da sanção, por sua vez, assume também um caráter público (tendo em vista sua decorrência do direito de punir do Estado), não obstante possamos admitir a sanção também no campo do direito privado, como, por exemplo, no direito civil.

Para conceituar os diversos tipos de sanções existentes no meio jurídicos, Azevedo parte do conceito *lato sensu* de sanção e assim estabelece que tanto a sanção penal, como a sanção civil, a administrativa e a tributária encaixam-se, perfeitamente, no conceito abrangente de sanção anteriormente lançado.

Assim, a sanção penal pode ser definida como a consequência jurídica prevista na norma penal à prática de um delito ou contravenção penal; da mesma forma a sanção administrativa, como a consequência prevista na norma secundária, decorrente de ilícitos administrativos previstos em norma primária relacionada com atividades da Administração Pública, entra esta e os particulares e entre particulares, mas que tenha relação com a coletividade. A sanção civil é a consequência da norma secundária, legal ou contratual, decorrente do descumprimento da endonorma de natureza civil, também prevista em lei ou contrato.

A sanção tributária, que é a que nos interessa do ponto de vista do desenvolvimento dos argumentos a respeito da aplicabilidade dos princípios da capacidade contributiva e não confisco como seus limitadores, é caracterizada, da mesma forma, em termos estruturais, como o consequente da perinorma, que tem como hipótese um ilícito tributário, ocasionado pela não observância do mandamento estabelecido na endonorma tributária.

Tudo isso que foi dito até então serve para que possamos sustentar nosso ponto de vista que virá a seguir. Com efeito, concordamos com Azevedo (2011) e Silva (2007) quando, ambos, ao tratar da teoria da

1 Henrique M. R. Azevedo ao dissertar sobre as teorias sobre funções da sanção, classifica como teoria geral da prevenção, a idéia defendida pela doutrina unificadora dialética da pena, cujo principal expoente é o alemão Claus Roxin, da natureza nitidamente preventiva da cominação da sanção, capaz de coagir os indivíduos a observância do dever jurídico previsto na norma principal.

unicidade do injusto, admitem “que, ontologicamente, o ilícito é idêntico em todas as searas do Direito em que é verificado” (Azevedo, 2011, p. 97).

Aliás, também compartilhamos do pensamento dos autores, a respeito da identidade teleológica e estrutural entre os ilícitos e que o único critério diferenciador entre as diversas espécies de sanções apontadas, seria apenas um critério formal, porém ligados, a nosso sentir, apenas a existência de regimes jurídicos próprios para cada uma delas, por força da escolha do próprio legislador. “Os demais elementos de distanciamento”, com bem colocado por Azevedo (2011, p. 149), “são decorrentes dessa escolha do legislador”.

Assim, a diferença de competência conforme previsão Constitucional (competência exclusiva para a União legislar no caso de direito penal e competência concorrente para dispor a respeito de matéria fiscal), as diversidades de procedimento verificadas ao se contrapor uma sanção penal e outra administrativa ou tributária, etc.

Não obstante estejamos de acordo com o que foi defendido pelos autores até aqui (parágrafo anterior), ousamos discordar dos mesmos quanto à afirmação de que, no direito pátrio, as sanções tributárias decorreriam não do *ius puniendi*, mas do *ius tributandi*.

Para que sejamos coerentes com tudo o que sustentamos até aqui, não podemos coadunar com tal entendimento. Por certo, a sanção tributária e as demais sanções possuem regime jurídico próprio estabelecido pelo próprio legislador; não estamos aqui a negar isso. Todavia, não nos parece que, diferentemente dos outros ramos jurídicos, no direito tributário as sanções possam ganhar um viés diferente daquele incutido a partir do direito de punir estatal.

Além disso, em função da estrutura da norma jurídica que tratamos anteriormente, tanto o ilícito como a própria sanção dele decorrente são ontologicamente idênticos seja qual for o ramo do direito em que venham a ser previstos, compartilhando, ademais, do caráter público que encerra o *ius puniendi*, por sua vinculação estatal.

Lado outro, afirmar que as sanções, qualquer que seja o ramo jurídico em que estejam inseridas, são decorrentes do *ius puniendi* do Estado, não significa dizer que o direito de punir seja uno e que todas os diversos tipos de sanções estejam submetidos a um único regime instituído por determinado ramo do Direito, como, por exemplo, o direito penal. Consoante dito alhures, o legislador tem o poder de estabelecer o regime próprio a determinado injusto, quando assim o for conveniente, podendo optar por diferentes regimes, conforme o ramo jurídico e os bens tutelados pelo mesmo.

Tal assertiva implica, ademais, o ponto de partida para o nosso juízo a respeito da limitação do poder punitivo estatal, especificamente em relação às sanções tributárias, dos princípios da capacidade contributiva e do não confisco.

A respeito, autores como Silva (2007), Azevedo (2011) e Ibraim (2010) julgam ser possível estender às sanções fiscais as denominadas limitações constitucionais ao poder de tributar, dentre as quais se encontram os princípios da capacidade contributiva e do não-confisco, sob o argumento de que referidas sanções teriam sua origem, justamente, no *ius tributandi* de cada um dos entes políticos.

Sliwka (2007) também sustenta a possibilidade de aplicar, também às sanções tributárias, as regras constitucionais limitadoras da imposição tributária, em razão do regime jurídico idêntico que apresentam a multa tributária e o tributo para efeito de cobrança.

Por outro lado, autores como Melo discordam da viabilidade de utilização do princípio da capacidade contributiva em relação às penalidades tributárias, por possuir sua aplicabilidade restrita nos termos da Constituição Federal, não cabendo uma interpretação extensiva a respeito.

Diferentemente, iremos aqui sustentar que a observância dos princípios da capacidade contributiva e do não confisco pode ser imposta também ao legislador e ao aplicador das sanções tributárias, mas o caminho trilhado será percorrido pelos autores supracitados.

3 A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA COMO LIMITE À IMPOSIÇÃO DE SANÇÕES FISCAIS

O princípio da capacidade contributiva acha-se expressamente previsto no art. 145, §1º, da CF/88:

§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

A simples leitura do parágrafo citado já nos demonstra que a limitação legal imposta através da capacidade contributiva se aplica apenas aos impostos. Severa discussão tem sido travada a respeito do alcance de tal dispositivo, se restrito aos impostos de caráter pessoal ou cabível também em relação aos impostos reais, bem como se poder-se-ia estender a previsão legal às exações vinculadas, como é o caso das taxas e das contribuições de melhoria.

Não nos interessa, para o objeto de nosso estudo, adentrar nestas discussões, sobretudo porque os argumentos utilizados para favorecer a uma interpretação extensiva do parágrafo acima não são passíveis de utilização em relação às sanções tributárias.

Inicialmente, diante da própria vedação legal não visualizamos a possibilidade de aplicação do parágrafo mencionado às sanções fiscais. Da mesma forma, não compartilhamos do entendimento de alguns autores, citados anteriormente, de que tal parágrafo teria emprego em relação às sanções tributárias, por força do *ius tributandi* ou do regime jurídico que compartilham a figura do tributo e das sanções tributárias.

Entretantes, visualizamos um outro caminho que pode ser percorrido para que se possa atribuir às sanções tributárias as limitações decorrentes da capacidade contributiva do infrator.

Para tanto, é necessário, primeiramente que possamos compreender o princípio da capacidade contributiva em todas as esferas de sua manifestação.

Muito embora tenha previsão específica na Carta Constitucional, diversos autores entendem ser o mesmo uma derivação do princípio Constitucional da igualdade². Costa (2003, p. 41) enxerga a igualdade como essência da noção de capacidade contributiva, interpretando o princípio da capacidade contributiva como um subprincípio, uma derivação do princípio geral da igualdade.

Para outros doutrinadores como Taboada (1976), a previsão expressa do princípio da capacidade contributiva no corpo Constitucional seria irrelevante, diante da amplitude advinda do conteúdo do princípio da igualdade, que traria embutido a idéia de justiça fiscal a que estaria atrelado do princípio da capacidade contributiva. O princípio da igualdade, segundo o autor, enquanto supõe um mandado constitucional para manter e criar igualdade, erradicando a arbitrariedade, se aplicaria a qualquer tributo e a qualquer norma ou instituição jurídica, seja qual for o seu âmbito. Sendo assim, é permitido ao legislador seguir qualquer fim mediante a tributação, com a condição que ao fazê-lo não produza normas arbitrárias.

Da mesma forma, Derzi (Baleeiro, 2006, p. 922), sem afastar a importância da previsão expressa do princípio da capacidade contributiva na Constituição, concorda com o fato de que *“o princípio da igualdade, genericamente estabelecido no art. 5º, da Constituição Federal, já bastaria para demonstrar que a imposição de deveres iguais para quem tem distinta capacidade econômica é contrária aos desígnios constitucionais”*.

Casalta Nabais (2009, p. 462), por sua vez, defende que a vigência e plena validade do princípio da capacidade contributiva não depende de sua direta e expressa previsão na Carta Constitucional, mas resulta tanto da afirmação do princípio geral da igualdade, enquanto exige um critério material de comparação no domínio dos impostos, quanto do conjunto das normas e princípios constitucionais atinentes à tributação, como ainda

2 Marciano Seabra de Godoi afirma em sua obra *Justiça, igualdade e direito tributário* que “o conceito de capacidade contributiva supõe a prevalência maior e anterior do princípio da igualdade (1999, p. 191)

dos preceitos relativos aos direitos fundamentais, sobretudo os que tutelam direitos e liberdades de natureza econômica.

Tratando a respeito da igualdade, Melo (2012, pp. 96-97) coloca duas situações à ela inerentes: “a igualdade perante a lei” e a “igualdade na lei”. A igualdade perante a lei refere-se à igualdade verificada na letra da lei, estando todos submetidos e regidos por ela; é o que se pode denominar de igualdade formal. Por outro lado, a igualdade na lei, ou igualdade material está ligada à idéia de limitação do poder do legislador, sendo vedada qualquer espécie de arbitrariedade ou discriminação por parte do legislador, que desrespeite os elementos estruturais da igualdade.

Derzi (Baleiro, 2010, p. 852) pressupõe a comparabilidade e a relação proporcional “*por detrás de todas as distintas e divergentes concepções de igualdade material (e de justiça)*”. Segundo a notável professora, são os critérios de comparação que irão traçar as linhas mestras da igualdade material, afastando, assim distinções legais que não observem tais critérios. Esses critérios de comparação, segundo Tipke (2002, pp. 27-35), seriam obrigatoriamente fixados pelo legislador para determinados assuntos legalmente disciplinados. Especificamente, em matérias concernentes a normas tributárias, esse critério é, necessariamente, o respeito à capacidade contributiva.

Lejeune Valcárcel (1980, p. 146) nos explica que o objetivo constitucional de igualdade pretendido é o da igualdade relativa ou igualdade de fato, uma vez que as certas situações de desigualdade são toleráveis pela igualdade constitucional. Essas desigualdades, no campo fiscal, seriam consequência da própria atividade do indivíduo e ocasionalmente da posse de alguns meios econômicos distintos, que é tolerada pelo ordenamento jurídico, mas que não seriam capazes de impedir o livre e pleno desenvolvimento de sua personalidade. Neste sentido, assim como sustentado por Tipke, a capacidade contributiva seria, perante a igualdade, o critério legitimador desses tratamentos discriminatórios (mas não arbitrários).

Do que se pode observar do ensinamento dos autores acima, o princípio da capacidade contributiva extrai a sua validade, no bojo da constituição, dentre outros princípios, do princípio da igualdade, sendo que, para alguns, a influência que este último princípio exerce na aceção da capacidade contributiva é tamanha que sequer haveria necessidade de sua previsão expressa. O próprio princípio da igualdade já se encarregaria de promover o propósito pretendido pelo legislador com o princípio da capacidade contributiva.

De qualquer forma, a capacidade contributiva conforme prevista na Constituição é, para a maior parte deles, o critério de comparação demandado pelo princípio da igualdade no âmbito da tributação.

Essa capacidade contributiva, conforme a sua forma de aplicação pode ser objetiva ou subjetiva. No primeiro caso, implica ao legislador apenas eleger como hipóteses de incidência tributárias, fatos representativos de capacidade econômica. No sentido subjetivo, a capacidade contributiva deve levar em conta o âmbito subjetivo do indivíduo, apontando para as situações individualizadas ou personalizadas que podem ou não ser tributadas, em face das condições individuais.

Demais disso, a aferição da capacidade contributiva pode se dar de forma negativa e positiva. Pelo viés negativo delimita-se o que não pode ser atingido pela tributação, devendo o poder tributante atuar entre dois extremos, de um lado preservando o mínimo vital ou mínimo existencial, de outro evitando que a tributação alcance patamar confiscatório. Por outro lado, o caráter positivo do princípio relaciona-se com a graduação da incidência tributária, com o intuito de apreender as reais capacidades econômicas dos contribuintes.

Trazendo para o campo do direito sancionador as colocações supra, podemos perceber que não é necessário buscar no capítulo constitucional das limitações ao poder de tributar a fundamentação para afastar as sanções tributárias que extrapolem a capacidade econômica dos infratores. De fato, com base na igualdade de fato ou relativa pregada por Lejeune, é possível que o legislador faça distinções mesmo no âmbito do direito sancionador, adotando a capacidade contributiva como um dos critérios de comparação, independentemente da previsão contida no art. 145, §1º da CF/88, de acordo com o que defende Casalta Nabais.

Assim, no caso das sanções, tanto o legislador como o aplicador da norma sancionadora estariam obrigados, por um lado, a observar o aspecto negativo da capacidade contributiva, não se admitindo como legítima no direito tributário a imposição de sanções que viessem a desrespeitar o mínimo vital ou tivesse efeitos confiscatórios. Mais ainda, tais sujeitos estariam vinculados ao limite positivo da capacidade contributiva, de forma que, ao graduar as sanções, deveriam fazê-lo em conformidade com as diferentes condições financeiras dos infratores. No caso do viés positivo da capacidade contributiva, sua observância serviria para garantir também a eficácia da própria sanção, haja vista que para apenados com maior capacidade econômica, sanções menores não teriam o efeito de garantir do cumprimento da pena e por sua vez assegurar o adimplemento da prestação principal. Assim, a observância do princípio em comento teria o condão de reforçar tanto o caráter assecuratório da pena, como o seu caráter punitivo.

Ibraim (2012, p. 371), ademais, nos lembra que *“a possibilidade de graduação das penas pecuniárias em função da capacidade econômica do infrator já é há muito conhecida e aplicado no âmbito penal”*, sendo que *“a adequação das multas penais é exigência do princípio da igualdade, que impõe, nessa seara, a necessária individualização da pena.”*

Uma última questão cabe aqui ser levantada, antes de adentrarmos no capítulo seguinte: o alcance da aplicação do princípio da capacidade contributiva em relação às sanções tributárias decorrentes de infração a obrigações principais e/ou secundárias.

Defendemos, assim como Ibraim (2010, p. 367) que a aplicabilidade seja plena, no sentido de abranger tanto às sanções decorrentes ilícitos por descumprimento de obrigações principais como de obrigações acessórias, ainda que no caso das obrigações principais, admitamos que a incidência da norma primária já deva levar em consideração a capacidade contributiva do sujeito passivo da obrigação. Nosso argumento se deve ao fato de que, mesmo na fase sancionatória, deve-se observar o princípio da igualdade em todas as suas dimensões e, portanto, não se admitiria que a sanção pudesse extrapolar o mínimo vital ou ter efeitos confiscatórios.

Cumpra ademais observar que muito embora autores com Silva (2007) e Ibraim (2010)³ sejam favoráveis à aplicabilidade da capacidade contributiva do infrator para afastar penalidades abusivas, na esfera jurisprudencial não localizamos decisões que enfrentem especificamente a questão. No Supremo Tribunal Federal, por exemplo, o máximo que se observou, até então, foram decisões como a proferida no RE no. 239.964/RS (DJU de 09.05.03), onde aquele Tribunal decidiu que uma multa moratória no percentual de 20% do imposto devido não era abusiva ou desarrazoada, por não ofender os princípios da capacidade contributiva e do não-confisco.

4 PRINCÍPIO DO NÃO-CONFISCO E SANÇÃO TRIBUTÁRIA

O significado de confisco é universal, vindo sempre atrelado a um ideia de punição.

Ruy Barbosa Nogueira (1995, P. 126) extrai da “Encyclopaedia of the social sciences” a seguinte definição de confisco:

é um princípio reconhecido por todas as nações que os direitos de propriedade não podem ser transferido pela ação das autoridades públicas, de um particular para outro, nem podem eles ser transferidos para um particular para outro, nem podem ser transferidos para o tesouro público, a não ser para a finalidade publicamente conhecida e autorizada pela Constituição.

De forma resumida, Hugo de Brito Machado (2001, p. 98) afirma que “tributo com efeito de confisco é tributo que, por excessivamente oneroso, seja sentido como penalidade.”

Essa noção de tributo exorbitante, no entendimento de Horvath

3 Entretanto com fundamento diverso do que adotamos neste artigo

(2002, p. 49) não envolve apenas aqueles tributos que possam produzir efeito confiscatório, mas toda a tributação que comprometa de forma abusiva a renda e o patrimônio do contribuinte, ou lhe iniba o consumo.

José Afonso da Silva (2004, p. 696) recorda que Baleeiro, antes do advento da CF/88 já visualizava a regra do não-confisco como princípio implícito no direito de propriedade constitucionalmente garantido.

Nesse sentido, pode-se perceber que não é só a partir do limite negativo presente no princípio da capacidade, mas também do próprio direito de propriedade presente na Constituição que o princípio do não-confisco retira seus fundamentos.

Melo (2012, p. 189) argumenta que o direito fundamental à propriedade, muito embora sem a força que detinha, outrora, em épocas de Estado Liberal de Direito, ainda é um direito resguardado pelo texto constitucional, somente cabendo sua relativização nas hipóteses constitucionalmente previstas.

Compartilhando do entendimento acima, Coelho (2001, p. 65) identifica que são apenas três os casos expressamente autorizados pela Constituição de 1988 a admitir o confisco: a) danos causados ao Erário; b) enriquecimento ilícito no exercício do cargo, função ou emprego na administração pública; c) utilização de terra própria para o cultivo de ervas alucinógenas.

Quanto à aplicabilidade do princípio do não-confisco às sanções tributárias, não obstante a existência de opiniões contrárias, como a de Vittorio Cassone e Yoshiaki Iachihara⁴, a grande parte da doutrina tributarista defende a extensão do referido princípio àquelas penalidades.

Por certo que diversos são os embasamentos utilizados para chegar a essa conclusão. Melo (2012, p. 189) cita pelo menos duas correntes: a primeira, de que faz parte do Supremo Tribunal Federal e também doutrinadores renomados nos estudos do Direito Tributário Sancionador como Silva (2007) entendem que o princípio positivado no art. 150, IV da CF/88 aplica-se, por extensão, às penalidades tributárias; e outra, à qual o autor afilia-se, que sustenta que as sanções exorbitantes devem ser apartadas *“em respeito ao princípio da vedação ao confisco, como corolário ao direito de propriedade.”*

Pelas razões já apontadas nos capítulos anteriores, estamos com Melo, no sentido de que a proibição do confisco é passível de aplicação em relação às sanções tributárias, por força do direito fundamental à propriedade que veda qualquer restrição ao mesmo que não esteja expressamente prevista na Constituição.

Dispondo a respeito, Gilmar Mendes (*Apud* Sliwka, 2007, p. 238) vai mais além enfatizando que para que tais restrições sejam admitidas, não basta apenas a sua admissibilidade constitucional, mas também essas restrições devem ser compatíveis com o princípio da proporcionalidade,

4 Conforme nos cita a jurista Ingrid S. Sliwka (2007, p. 235)

não se admitindo que haja distorção entre a sanção estabelecida na lei tributária e a finalidade com ela objetiva: punir o contribuinte faltoso, aplicar a igualdade com os contribuintes cumpridores da norma e assegurar a adimplemento da obrigação principal.

O Supremo Tribunal Federal, no que se refere às multas tributárias, vem procedendo a análise da constitucionalidade de sua imposição, no bojo da ADI 1075/DF, tendo em vista o a arguição de seu caráter confiscatório. Todavia, no julgamento do pedido de medida cautelar, referente a norma legal contestada, aquele Tribunal manifestou-se favorável à suspensão cautelar da eficácia do referido preceito legal, sob o fundamento de que o mesmo transgredira o princípio constitucional da não-confiscatoriedade tributária:

Hipótese que versa o exame de diploma legislativo (Lei 8.846/94, art. 3º e seu parágrafo único) que instituiu multa fiscal de 300% (trezentos por cento). - A proibição constitucional do confisco em matéria tributária - ainda que se trate de multa fiscal resultante do inadimplemento, pelo contribuinte, de suas obrigações tributárias - nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais básicas. - O Poder Público, especialmente em sede de tributação (mesmo tratando-se da definição do “quantum” pertinente ao valor das multas fiscais), não pode agir imoderadamente, pois a atividade governamental acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade que se qualifica como verdadeiro parâmetro de aferição da constitucionalidade material dos atos estatais (ADI-MC 1075 - Plenário, j. 17.6.98).

Demais disso, a aferição da confiscatoriedade em relação às sanções fiscais ocorre de forma diversa dos tributos. Com efeito, na decisão da ADI 2010/DF – Plenário, o Pretório Excelso, entendeu que o efeito confiscatório do tributo deveria ser avaliado em função do sistema, isto é, de toda a carga tributária, levando em conta a capacidade econômica do contribuinte para suportar e sofrer a incidência da totalidade de tributos que ele deverá pagar, dentro de determinado período, à mesma entidade estatal. Entretanto, por óbvio, em relação às sanções tal aferição não teria cabimento, haja vista a natureza destas estar ligada ao direito de punir do Estado e não ao *ius tributandi*. Sendo assim, a constatação do confisco, no caso das sanções tributárias, deve dar-se em relação à cada penalidade imposta.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

As sanções, de forma geral, são instituídas para tutelar bens ou interesses considerados caros pelo legislador que a estipula, sendo decorrência do *ius puniendi* estatal em qualquer esfera jurídica.

Uma análise da teoria da norma jurídica proposta por Kelsen e, mais tarde, complementada por Cossio demonstram que a sanção faz parte da estrutura normativa jurídica, estando localizada no conseqüente da norma secundária ou endonorma, sendo seu antecedente o ilícito decorrente do descumprimento do comando contido na norma primária ou perinorma, a qual está logicamente ligada a norma secundária.

Decorrente desta abordagem da norma jurídica, observamos que além da função punitiva da pena, avulta o caráter assecuratório da sanção jurídica, em função do efeito de coação adotado pelo Direito. Como conseqüente da endonorma, a sanção teria o papel de reforçar a observância da perinorma. Essa função assecuratória, conforme se viu, modifica-se de acordo com o bem jurídico que cada ramo jurídico pretende tutelar. No caso do direito tributário, a conduta que a sanção pretende assegurar é a cumprimento da prestação decorrente da obrigação principal e, por seu turno, a arrecadação estatal.

Sustentamos aqui, portanto, que tanto os ilícitos como as sanções apresentam identidade ontológica, teleológica e estrutural, sendo a sua diferenciação, conforme o ramo jurídico em que a mesma for instituída, de caráter meramente formal, tendo em vista o regime jurídico próprio estabelecido pelo legislador; o que não significa dizer que as sanções tributárias estariam fundamentadas, em razão do seu regime jurídico específico, em outro critério que não o direito de punir do Estado.

Dessa visão, inferimos que o alcance dos princípios da capacidade contributiva e do não-confisco à conformação das sanções fiscais não pode se dar, como pretendido por alguns doutrinadores, sob o argumento das mesmas estarem alicerçadas no *ius tributandi* ou de compartilharem de regime jurídico idêntico ao das normas tributárias.

Na verdade, a aplicabilidade daqueles princípios vai se dar, no âmbito do Direito Tributário Sancionador, a partir da concepção do princípio constitucional da igualdade, sendo a capacidade contributiva, critério de comparação adotado pela isonomia na esfera tributária, e do direito constitucional de propriedade, no caso da limitação à instituição de sanções com efeito confiscatório.

Assim, a capacidade contributiva, como decorrência do princípio da igualdade deve ser observado também em relação às sanções tributárias, seja no seu aspecto negativo, que limita punições que extrapolem o mínimo vital ou que alcancem efeitos confiscatórios, seja no aspecto positivo, que determina que seja observada a real capacidade econômica do infrator, ao impor uma sanção tributária. Esse último aspecto serviria para garantir também a eficácia da

própria sanção, na medida em que puniria com sanções maiores, os infratores com maior capacidade econômica, no intuito de garantir o cumprimento da pena e assegurar o adimplemento da prestação principal.

Além disso, a aplicabilidade da capacidade contributiva em relação às sanções tributárias deve ser plena, abrangendo tanto os ilícitos decorrentes do descumprimento de obrigações principais como de obrigações acessórias.

No que se refere ao princípio do não-confisco, além da sua derivação do aspecto negativo da capacidade contributiva e, por conseguinte, do princípio da igualdade, sua fundamentação está também, como visto, no direito fundamental da propriedade previsto no art. 5º, XXII da CF/88, que veda qualquer restrição ao mesmo que não esteja expressamente prevista na Constituição e não guardem consonância com a finalidade constitucional que a mesma objetiva.

No âmbito do Supremo Tribunal Federal, a análise da aplicabilidade de referidos princípios tem ocorrido ainda de maneira tímida e por vezes confusa, não se tendo notícia de alguma decisão no âmbito daquele Tribunal que tenha efetivamente afastado uma sanção tributária em função da sua violação aos princípios da capacidade contributiva e do não-confisco.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AZEVEDO, Henrique Machado Rodrigues de. **As normas gerais da repressão como limites para compreensão das sanções tributárias**. 2011. 265 f. Dissertação (mestrado) - Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Programa de Pós-graduação em Direito, Belo Horizonte.
- BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8ª ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro:Forense, 2010
- BECCARIA, Cesare marchese di. **Dos delitos e das penas: texto integral**. 2ª ed. São Paulo: Marin Claret, 2000
- CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 16ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária**. 2ª ed. São Paulo:Revista dos Tribunais, 1981.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria e prática das multas tributárias. Infrações tributárias e sanções tributárias**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001
- COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003
- GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, igualdade e direito tributário**. São Paulo:Dialética, 1999
- HORVARTH, Estevão. **O princípio do não-confisco no direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2002

- IBRAIM, Marco Túlio Fernandes. A confirmação das sanções fiscais pela observância da capacidade econômica dos contribuintes: análise segundo o princípio da capacidade contributiva. *In: Grandes temas do direito tributário sancionador* / Paulo Roberto Coimbra Silva (Coord.) - São Paulo: Quartier Latin, 2010, pp. 355/375
- KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Trad. João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes.
- KELSEN, Hans. **Teoria geral das normas**. Trad. José Florentino Duarte. Porto Alegre: Fabris, 1996
- MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida. **Princípio da capacidade contributiva. A sua aplicação nos casos concretos**. São Paulo: Quartier Latin, 2012
- NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2009
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 14ª Ed. São Paulo: Saraiva, 1995
- PONTES, Helenilson Cunha. **O princípio da proporcionalidade e o direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2000
- SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003
- SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **Direito tributário sancionador**. São Paulo: Quartier Latin, 2007
- SLIWKA, Ingrid Schroder. O princípio do não-confisco em matéria tributária - aspectos doutrinários e jurisprudenciais. *In: Interesse Público*. Porto Alegre: Notadez, v.9, n.41, jan/fev 2007, pp. 229/253
- TABOADA, Carlos Palao. Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva. *In: Estudios jurídicos en homenaje al Profesor Federico de Castro*, Madrid: Tecnos, 1976, pp. 377/426
- TIPKE, Klaus e YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002
- UCKMAR, Victor. **Princípios comuns de direito constitucional tributário**. São Paulo: RT, 1976
- VALCÁRCEL, Ernesto Lejeune. Aproximacion al principio constitucional de igualdad tributaria. *In: Seis estudios sobre derecho constitucional e internacional tributario*. Madrid: Editorial de derecho financeiro, 1980, pp. 115/180
- VASCONCELOS, Arnaldo. **Teoria geral do direito. Teoria da norma jurídica**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 1993



A RESPONSABILIDADE DO ADVOGADO PÚBLICO PELO PARECER JURÍDICO EMITIDO NO PROCESSO LICITATÓRIO

*The responsibility of the lawyer by public legal opinion issued in
bidding process*

Enéias Dos Santos Coelho

Procurador da Fazenda Nacional

Pós-Graduado em Direito Tributário

Pós-Graduado em Direito Constitucional

Pós-Graduado em Direito Administrativo

SUMÁRIO: 1 Introdução; 2 Desenvolvimento do trabalho; 2.1 Quem é o Advogado Público? 2.2 Parecer – Aspectos Gerais; 2.3 Classificação doutrinária acerca do parecer; 2.3.1 Parecer facultativo; 2.3.2 Parecer Obrigatório; 2.3.3 Parecer Vinculante; 2.4 A manifestação jurídica do Advogado Público no processo de licitação; 2.5 A responsabilidade do Advogado Público pelo parecer emitido no procedimento de licitação; 3 Considerações finais; Referências bibliográficas.

RESUMO: A responsabilidade do Advogado Público pelo parecer jurídico emitido no processo licitatório. Examina as espécies de pareceres, segundo a repercussão jurídica que produzem. Ademais, verifica-se o enquadramento da manifestação emitida no processo de licitação pela assessoria jurídica. Constata-se que embora o Supremo Tribunal Federal não reconheça esta manifestação jurídica como meramente opinativa, o Tribunal de Contas da União não admite a sua vinculação, preservando a autonomia decisória do gestor público, o que afasta a responsabilidade solidária deste com o Advogado Público, admitindo apenas a responsabilização deste quando apurada culpa grave, erro grosseiro ou dolo.

PALAVRAS-CHAVE: Espécies de parecer. Responsabilidade do advogado público. Culpa grave. Erro grosseiro.

ABSTRACT: The responsibility of the Public Lawyer by legal opinion issued in the bidding process. Examines the kinds of opinions, according to the legal effects they produce. In addition, there is the framework of the event issued in the bidding process for legal advice. It is noted that although the Supreme Court did not recognize this legal manifestation as merely in kind, the Court of Auditors does not admit its binding, preserving the decision-making autonomy of the public Manager, which keeps the joint and several liability with the Public Attorney, admitting only the accountability of this when sharp guilty of serious coarse error or fraud.

KEYWORDS: Species of opinion. Responsibility of the public attorney. Guilty of serious coarse error.

1 INTRODUÇÃO

Em meio a inúmeras irregularidades noticiadas nos processos licitatórios, muito se tem discutido acerca da responsabilidade do Advogado Público que se manifesta exarando parecer jurídico em decorrência do disposto no art. 38, parágrafo único da Lei 8.666, de 21 de junho de 1993.

Para a análise do tema proposto, se faz necessário perquirir quem é o Advogado Público, bem como o regime jurídico a que está submetido e as prerrogativas constitucionais asseguradas para o desempenho de suas atribuições.

Ainda, diante da distinção traçada pela doutrina e pelo Supremo Tribunal Federal, deve-se verificar o conceito e repercussão jurídica de cada espécie de parecer, de modo a identificar a natureza jurídica da manifestação emitida pelo Advogado Público no processo de licitação.

Efetuada a referida identificação será possível apontar se o Advogado Público responde solidariamente com o gestor público pelos danos ao erário decorrentes de licitações fraudulentas e ilegais, não se descurando das atribuições e prerrogativas constitucionais que o integrante das consultorias jurídicas possui.

2 DESENVOLVIMENTO DO TRABALHO

2.1 QUEM É O ADVOGADO PÚBLICO?

No capítulo da Constituição Federal de que trata das funções essenciais à justiça, encontra-se a “Advocacia Pública”, prevista nos artigos 131 e 132, nos seguintes termos

Art. 131. A Advocacia-Geral da União é a instituição que, diretamente ou através de órgão vinculado, representa a União, judicial e extrajudicialmente, cabendo-lhe, nos termos da lei complementar que dispuser sobre sua organização e funcionamento, as atividades de consultoria e assessoramento jurídico do Poder Executivo.

§ 1º—A Advocacia-Geral da União tem por chefe o Advogado-Geral da União, de livre nomeação pelo Presidente da República dentre cidadãos maiores de trinta e cinco anos, de notável saber jurídico e reputação ilibada.

§ 2º—O ingresso nas classes iniciais das carreiras da instituição de que trata este artigo far-se-á mediante concurso público de provas e títulos.

§ 3º—Na execução da dívida ativa de natureza tributária, a representação da União cabe à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, observado o disposto em lei.

Art. 132. Os Procuradores dos Estados e do Distrito Federal, organizados em carreira, na qual o ingresso dependerá de concurso público de provas e títulos, com a participação da Ordem dos Advogados do Brasil em todas as suas fases, exercerão a representação judicial e a consultoria jurídica das respectivas unidades federadas. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)

Parágrafo único. Aos procuradores referidos neste artigo é assegurada estabilidade após três anos de efetivo exercício, mediante avaliação de desempenho perante os órgãos próprios, após relatório circunstanciado das corregedorias. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)

Extrai-se da previsão constitucional, que o Advogado Público, em sentido lato, é membro da Advocacia-Geral da União, a nível federal, e das Procuradorias dos Estados e do Distrito Federal, para os níveis estaduais e distrital.

Ademais, deduz-se que o Advogado Público é admitido através de concurso público e exerce a função de representação judicial e extrajudicial da unidade federada a que estiver vinculado.

Mendes afirma que

A Advocacia Pública exerce a defesa em juízo das pessoas políticas e é desempenhada por detentores de cargos, organizados em carreira de Procurador do Estado ou de Advogado da União. Não resta dúvida de que a Advocacia Pública integra o Poder Executivo, a quem deve prestar consultoria e assessoramento jurídico.” (MENDES, 2008, p. 998)

Não é diferente o ensinamento de Cunha Junior (2009, p. 1040), segundo o qual, a “Advocacia Pública é órgão de representação judicial e extrajudicial da entidade estatal, cabendo-lhe, ademais, as atividades de consultoria e assessoramento jurídico do Poder Executivo”.

Portanto, verifica-se que o Advogado Público exerce cargo público, admitido através de concurso público, é tem a atribuição de representar judicial ou extrajudicialmente os poderes que compõem a ente federado, bem ainda prestar a consultoria e assessoramento jurídico ao Poder Executivo.

Não se pode olvidar que embora seja detentor de cargo público, o Advogado Público exerce atividade de advocacia, segundo art. 3º, § 1º da Lei 8.906, de 4 de julho de 1994 (Estatuto da Advocacia e a Ordem dos Advogados do Brasil), e deste modo, goza de inviolabilidade por seus atos e manifestações no exercício da profissão, garantida pelo art. 133 da Constituição Federal.

A liberdade no exercício da profissão, corolário da inviolabilidade garantida constitucionalmente, repercute na Advocacia Pública, no sentido de que não estão seus membros submetidos a ordens ou ingerências de superiores hierárquicos, quanto às suas manifestações técnicas.

Infere-se que, quanto às manifestações técnicas, os Advogados Públicos possuem autonomia e independência.

Essa conclusão, segundo Amorim (2012), é corroborada pelo Parecer n. GQ 24-1994, da Advocacia-Geral da União, que “assevera que a positividade da disciplina específica dos servidores públicos, na condição de advogados, não lhes tolhe a isenção técnica ou independência da atuação profissional”. Ressalta-se que o referido parecer foi aprovado pelo Presidente da República, vinculando toda a Administração Pública Federal, nos termos do art. 40, § 1º, da Lei Complementar 73/1993.

Ainda sobre a liberdade no exercício da advocacia, prerrogativa garantida também aos Advogados Públicos, explica Xavier, que

...tem-se que a autonomia conferida a esse agente permite que ele atue com liberdade, visando, sempre, atender aos interesses públicos, sem receio de desagradar seus superiores hierárquicos ou risco de ser capturado por interesses políticos diversos. Ademais, a autonomia conferida a este agente visa resguardar o exercício da atividade jurídica, uma vez que garante a liberdade necessária ao advogado público para compreender e interpretar o direito. (XAVIER, 2013)

Vê-se que a liberdade no exercício da profissão, não se mostra como uma vaidade da categoria, e sim, como prerrogativa imprescindível para o regular exercício da profissão, já que o Advogado Público deve estar

submetido apenas ao Direito, que numa acepção moderna, reflete não só os ditames legais, mais também os valores constitucionais, garantindo ao profissional que não venha a sofrer pressões para que viabilize interesses escusos de governantes episódicos.

Assim, o Advogado Público é o detentor de cargo público, regularmente aprovado em concurso público, que exerce advocacia, com autonomia e independência, representando judicial e extrajudicialmente a entidade estatal a que esteja vinculado.

2.2 PARECER – ASPECTOS GERAIS

Identificado e conceituado a figura do Advogado Público, passa-se a uma análise geral acerca do parecer.

Gonçalves aponta três concepções para o termo parecer

- a) Concepção Primitiva: *parecere* (ser manifestado)–opinião ou manifestação do pensamento–voto–ou opinião in stricto sensu;
- b) Concepção Genérica: Opinião escrita ou verbal emitida por pessoa sobre determinado assunto, analisando as razões justas e injustas que foram argüidas no pedido, ou apresentadas para apreciação, com conclusão própria do parecerista;
- c) Concepção restritiva (jurídica): opinião emitida por um jurisconsulto sobre uma questão de ordem jurídica, com bases legais, doutrinária e jurisprudencial, concluindo por uma solução que deve ser adotada. Sempre é emitida à vista de controvérsias. (GONÇALVES, 2010)

Nas três concepções constata-se que há um ponto comum, na medida em que se refere ao parecer como ato opinativo.

Vê-se que é da essência do parecer à exteriorização de concepção formada a partir da análise de determinado objeto, normalmente por pessoa dotada de conhecimento técnico sobre o ramo da ciência a ser analisada.

Para o presente trabalho, interessa a concepção restrita de parecer, pois envolve o parecer técnico-jurídico emitido no processo de licitação.

Neste contexto, Mello (2006, p. 411), indicando os atos administrativos segundo sua forma de manifestação, conceitua parecer como “a manifestação opinativa de um órgão consultivo expendendo sua apreciação técnica sobre o que lhe é submetido”.

Além do conceito, é possível inferir que o referido doutrinador trata o parecer como ato administrativo.

Meirelles (2007, p. 194) define parecer administrativo como “manifestações de órgãos técnicos sobre assuntos submetidos à sua consideração”.

Não diverge do conceito de Mello, no sentido de que se trata de ato meramente opinativo.

Contudo, ressalta que o parecer não possui natureza jurídica de ato administrativo, pois se tratando de enunciado opinativo, não tem força vinculante, não tendo condão de produzir efeitos jurídicos. Entretanto, diante da possibilidade de submissão a ato posterior que lhe empresta natureza vinculante, Meirelles (2007, p. 194) afirma que “o que subsiste como ato administrativo não é o parecer, mas, sim, o ato de sua aprovação, que poderá revestir a modalidade normativa, ordinatória, negocial ou punitiva”.

Sem se aprofundar no enquadramento do parecer como ato administrativo ou mero ato da administração, é possível constatar que o parecer técnico-jurídico é aquele emitido pelo Procurador ou Advogado Público, quando assim solicitado, externando seu conhecimento técnico acerca do assunto, em regra, com nítido cunho opinativo.

2.3 CLASSIFICAÇÃO DOUTRINARIA ACERCA DO PARECER

A maioria dos doutrinares brasileiros classificam o parecer segundo sua imprescindibilidade para o procedimento administrativo e segundo a necessidade de observância de sua conclusão.

Salienta-se que a classificação a ser apresentada é a adotada pelo Supremo Tribunal Federal, conduzindo, segundo o modelo de parecer, à análise da responsabilização do Advogado Público que o emitiu.

2.3.1 PARECER FACULTATIVO

Partindo da premissa de que o parecer tem “caráter meramente opinativo”, Gasparini (2011, p. 143) afirma que “o parecer é facultativo, não obrigando a Administração Pública nem os administrados aos seus motivos e conclusões”.

Sobre o viés utilizado pelo citado doutrinador, percebe-se que a classificação leva em consideração a desnecessidade de observância dos motivos e conclusões que o Advogado Público tenha externado em seu parecer pelo Administrador Público.

Como é ato meramente opinativo, teria o condão apenas de dirimir dúvidas do Administrador Público acerca do assunto submetido a análise, ficando o Administrador Público dispensado de seguir a orientação jurídica indicada.

Se analisado sob este enfoque, teríamos em contraposição ao parecer facultativo, o rotulado parecer vinculativo.

No entanto, Di Pietro (2012, p. 237) acrescenta outro critério para classificar o parecer facultativo. Afirma, que “o parecer é facultativo, quando fica a critério da Administração solicitá-lo ou não, além de não ser vinculante para quem o solicitou”.

Observa-se que a doutrinadora acrescenta à classificação do parecer facultativo, a discricionariedade ou não do Administrador Público em submeter o objeto do ato administrativo a análise da assessoria jurídica.

Deste modo, facultativo seria o parecer que é dispensável para a prática do ato administrativo, bem ainda, aquele cuja conclusão não precisa ser seguida pelo Administrador Público, servindo apenas como ato opinativo, de modo a orientar, sem, contudo, vincular o solicitante.

2.3.2 PARECER OBRIGATÓRIO

O parecer obrigatório se apresenta como contraposto do parecer facultativo, se considerado o aspecto de sua imprescindibilidade para a formação do ato administrativo.

Di Pietro (2012, p. 237) afirma que “o parecer é obrigatório quando a lei exige como pressuposto para a prática do ato final” e acrescenta que “a obrigatoriedade diz respeito à solicitação do parecer (o que não lhe imprime caráter vinculante)”.

O que caracteriza o parecer como obrigatório é a própria lei, já que é ela que deverá prever a sua necessidade para o ato administrativo, como pressuposto do ato final, sob a pena de incorrer em vício formal.

Contudo, o parecer exarado não vincula o gestor público, de maneira que não está obrigado a seguir a orientação externada.

Decidindo não seguir a opinião do Advogado Público exposto através do parecer, requer apenas que o Administrador Público, de forma fundamentada, externar os motivos que o levou praticar o ato de modo diverso ao orientado no parecer técnico-jurídico.

Conclui-se, diante do caráter opinativo do parecer, que o gestor tem plena liberdade de decidir em consonância ou não com o parecer técnico-jurídico, lembrando-se que o Advogado Público não é gestor, e desse modo não pode substituir a vontade do Administrador Público.

2.3.3 PARECER VINCULANTE

Como a própria nomenclatura sugere, o parecer vinculante se apresenta como impositivo ao gestor público, de modo que fica obrigado a acolher a conclusão do parecer exarado pelo Advogado Público.

Carvalho Filho explica que

Costuma a doutrina fazer referência aos pareceres vinculantes, assim conceituados aqueles que impedem a autoridade decisória de adotar outra conclusão que não seja a do ato opinativo, ressaltando-se, contudo, que se trata de regime de exceção e, por isso mesmo, só sendo admitidos se a lei o exigir expressamente. (CARVALHO FILHO, 2012, p.137)

O Administrador Público fica atrelado a conclusão do parecer, o que se afigura como descaracterizador de sua natureza, pois conforme exposto, trata-se de um ato de cunho opinativo, que não poderia afastar o poder decisório do gestor público.

Contudo, por conta de dispositivo legal, torna-se um ato opinativo, em ato vinculante, de observância obrigatória pelo gestor público.

Corroborar essa ilação a crítica externada sobre o parecer vinculante por Carvalho Filho, que entende que

há um desvio de qualificação jurídica nesses atos: pareceres são atos opinativos, de modo que, se o opinamento do parecerista vincula outra autoridade, o conteúdo de ato é tipicamente decisório, e não meramente opinativo, como é de sua natureza. Em suma: o parecerista acaba tendo a vestimenta de autoridade decisória, cabendo ao agente vinculado o papel meramente secundário e subserviente a conclusão do parecerista. (CARVALHO FILHO, 2012, p. 137-138)

Deste modo, seguindo o ensinamento do referido doutrinador, se verifica que no parecer vinculante que o Advogado Público assume o papel de decidir acerca do ato, já que sua conclusão deverá ser observada, restando ao gestor público apenas realizar o ato em consonância com a orientação.

2.4 A MANIFESTAÇÃO JURÍDICA DO ADVOGADO PÚBLICO NO PROCESSO DE LICITAÇÃO

Apontados os tipos de pareceres segundo classificação doutrinária, se faz necessário a análise do enquadramento da manifestação jurídica no processo de licitação, segundo a classificação apresentada.

Estabelece o art. 38, parágrafo único da Lei 8.666, de 21 de junho de 1993, que

Art. 38. O procedimento da licitação será iniciado com a abertura de processo administrativo, devidamente autuado,

protocolado e numerado, contendo a autorização respectiva, a indicação sucinta de seu objeto e do recurso próprio para a despesa, e ao qual serão juntados oportunamente:

[...]

Parágrafo único. As minutas de editais de licitação, bem como as dos contratos, acordos, convênios ou ajustes devem ser previamente examinadas e aprovadas por assessoria jurídica da Administração. (Redação dada pela Lei nº 8.883, de 1994)

Realizando uma interpretação literal do dispositivo legal, infere-se que o parecer emitido no processo de licitação, seria obrigatório, já que a lei exige prévio exame das minutas dos atos a serem praticados no decorrer o procedimento.

Ainda, em decorrência da necessidade de “aprovação” das referidas minutas, induz o dispositivo que o parecer se apresentaria como vinculante.

Contudo, é de se buscar o entendimento acerca da imprescindibilidade do parecer no processo administrativo, bem como até que ponto ele vincula o gestor público.

Essa análise repercute diretamente no tema proposto, já que é a partir da natureza do parecer emitido que se afere a responsabilidade do Advogado Público que o exara.

Analisando a natureza da manifestação do Advogado Público no processo de licitação, Macedo aponta traços distintivos entre o Advogado Público e o gestor público, explicando que

Ao utilizar a expressão “aprovadas”, o aludido preceito legal acaba por tratar, de maneira uniforme, as funções desempenhadas pelo advogado e pelo administrador na esfera pública, na medida em que a ambos é incumbida a responsabilidade pelos atos administrativos praticados.

A este respeito, deve-se inicialmente salientar que, enquanto o papel do advogado é de caráter consultivo, a função do administrador é de natureza eminentemente executiva, cabendo-lhe a formulação e a implementação de políticas públicas. (MACEDO, 2012)

Sob o viés proposto pela articulista mencionada, o reconhecimento da manifestação jurídica no processo de licitação como parecer vinculante, levaria a uma expansão das atribuições do Advogado Público, de constitucionalidade duvidosa, já que colocaria em suas mãos poder de decidir acerca das medidas a serem tomadas na licitação em andamento, poder este próprio do gestor público.

Compulsando a Lei Complementar 73/1993, verifica-se que nos dispositivos legais em que se listam as atribuições dos membros da

Advocacia-Geral da União, especialmente quanto a análise de minutas relacionadas a licitação e contratos, utiliza-se a expressão “examinar”.

A expressão, sem dúvida, não leva a imposição da conclusão do Advogado Público, servindo o parecer como diretriz para verificação do acertamento das minutas confeccionadas pelo administrador público, não substituindo sua competência decisória.

Esta “inversão” de atribuições também é criticada por Carvalho Filho (2012), já que o Advogado Público deixa de exercer seu papel de consultor jurídico, que em regra, tem cunho meramente opinativo, para imiscuir-se em atribuições afetas aos administradores públicos, decidindo a sorte do processo licitatório, já que sua conclusão externada através do parecer técnico-jurídico passaria a ser vinculante.

Assim, neste contexto, deveria haver uma interpretação conjunta do disposto no art. 38, parágrafo único da Lei 8.666/93 com os dispositivos da Lei Complementar 73/93, de modo a compatibilizar a manifestação jurídica do Advogado Público às suas atribuições legais, restringindo a manifestação a mero exame das minutas relacionadas ao processo de licitação.

Contudo, a verificação da natureza da manifestação jurídica no processo de licitação não se resume a análise estrita das atribuições dos envolvidos.

Mais importante é a verificação da extensão da análise que é realizada nas minutas dos atos componentes do processo licitatório.

Acerca dos limites da análise jurídica no processo de licitação, Carvalhal explica que

Temos, portanto, que este é o campo de incidência da norma, que exige uma análise meramente jurídica das minutas submetidas ao órgão de assessoramento da Administração, ressaltando os aspectos legais e/ou jurisprudenciais que incidem sobre o procedimento instaurado, a fim de alertar o administrador para melhor tomada de decisões, restando claro que tal análise jamais deverá ater-se a conveniência ou oportunidade deste ato, que fica na seara de competência do gestor público. Também a análise de questões técnicas não seria atribuição do parecerista, posto que seria irracional exigir-lhe conhecimentos outros que não os inerentes ao direito. (CARVALHAL, 2013)

Verifica-se que o Advogado Público deve examinar tão somente os aspectos legais das minutas apresentadas a análise, não podendo, em absoluto, se imiscuir nos aspectos ligados a conveniência e oportunidade da licitação, já que são de competência exclusiva do administrador público.

Considerando que os aspectos legais não estão dentro do campo da discricionariedade administrativa, não haveria problemas em afirmar

a vinculação do parecer jurídico emitido no processo de licitação, já que restrito apenas a este viés.

Assim, aspectos ligados a escolha do objeto e sua execução, estão no campo de decisão do administrador público, restando ao Advogado Público a análise dos requisitos legais do procedimento, ligados, em regra, a análise dos requisitos que a lei exige para tramitação de um processo que visa a contratação da melhor proposta.

Ainda quanto a abrangência do objeto do parecer emitido no processo de licitação é salutar trazer a explicação de Carvalhal

Como já dito alhures, a atribuição conferida pelo parágrafo único do artigo 38 da Lei 8666/93 à assessoria jurídica circunscreve-se a uma análise e aprovação jurídica de minutas de editais, contratos, acordos e convênios. O advogado público, neste desiderato, não julgaria a conveniência e oportunidade da decisão, tal como não ordena a despesa gerada, não participa da elaboração de projetos técnicos, bem como não é fiscal da obra/serviço ou mesmo do contrato posterior a licitação. Frisa-se: e em sua análise verificará os aspectos básicos legais que incidem sobre o procedimento, eventuais direitos e obrigações das partes, prazos, previsão de sanções, entre outros, como já fundamentamos anteriormente. (CARVALHAL, 2013)

Como a legalidade é vinculante, no sentido de que toda a Administração Pública deve observar os preceitos legais e apenas agir segundo estes preceitos, e como a atribuição do Advogado Público é apenas analisar os aspectos legais do certame, não há motivo para não aceitar a qualificação de vinculante para os pareceres emitidos no processo licitatório.

Ressalta-se que segundo Medauar (2003, p. 416) o parecer vinculante “exerce função de controle preventivo”, evitando-se com isto a tramitação de processos licitatórios eivados de ilegalidades, e atribuindo a Advocacia Pública o papel de controle interno.

Vê-se que são duas teses plausíveis, e que não há consenso quanto ao aspecto vinculativo do parecer.

No entanto, o Tribunal de Contas da União reiteradamente vem se pronunciando no sentido de que o parecer jurídico emitido no processo de licitação não é vinculante, já que admite que o administrador público não observe as suas conclusões. Esse entendimento já foi externado nos seguintes julgamentos: Acórdão 4127/2008¹, da 1ª Turma, Relator Marcus

1 1.5. Determinar à Superintendência Federal de Agricultura, Pecuária e Abastecimento no Rio Grande do Sul que:
[...]

d) submeta as minutas de editais de licitação, bem como de contra-

Vinícios Vilaça; Acórdão 128/2009², da 2ª Turma, Relator Augusto Sherman; Acórdão 1379/2010³, Plenário, Relator Augusto Nardes.

Já no tocante a obrigatoriedade, o dispositivo legal mencionado parece ser claro, ao exigir prévia análise das minutas dos atos componentes do processo de licitação.

Entretanto, há quem afirme a dispensabilidade do parecer jurídico no processo de licitação.

Justen Filho afirma que

Portanto, o essencial é a regularidade dos atos, não a aprovação da assessoria jurídica. Com isso, afirma-se que a ausência de observância do disposto no parágrafo único não é causa autônoma de invalidade da licitação. (JUSTEN FILHO, 2010, p. 526)

Defendendo a inexistência de nulidade do processo licitatório pela ausência do parecer jurídico, decerto que está o doutrinador a minimizar a obrigatoriedade do parecer.

Ademais, o próprio Tribunal de Contas da União, no Acórdão 96/2004 (Relator Min. Humberto Guimarães Souto) reconheceu como mera “falha de natureza formal” a ausência de parecer jurídico em processo de licitação, amenizando a sua obrigatoriedade.

tos, convênios e ajustes, de forma prévia, à assessoria jurídica da Administração, nos termos do parágrafo único do art. 38 da Lei nº 8.666/93; e) apresente as razões para o caso de discordância, nos termos do inciso VII do art. 50 da Lei nº 9.784/99, de orientação de órgão de assessoramento jurídico à Unidade;

- 2 1.5. determinar à Defensoria Pública da União-DPU que:
[...]

1.5.15. em caso de não atendimento às recomendações da Consultoria Jurídica do Órgão, emitidas em parecer que trata o parágrafo único do art. 38 da Lei 8.666/93, insira nos processos de contratação documento contendo as justificativas para o descumprimento dessas recomendações;

- 3 [...] Em relação à aprovação da minuta pela Procuradoria-Geral do Estado do Amazonas, seu parecer não tem o condão de vincular a administração, pois constitui-se de peça meramente opinativa conforme jurisprudência do Supremo Tribunal Federal no MS 24.073-DF e desta Corte, pois não se pode aceitar que a criação de um órgão sirva para legitimar práticas irregulares, conforme exposto no TC 010.770/2000-7, quando ficou consignado que:
“Além disso, vale salientar que o parecer é opinativo e não vincula o administrador. Este tem o comando da empresa e assume a responsabilidade de sua gestão. Se se entendesse de forma diversa, estar-se-ia considerando que o parecer jurídico é um alvará para o cometimento de ilícitos, o que constitui um absurdo. O dirigente de uma Companhia possui o comando da máquina administrativa e deve estar ciente de todas as decisões que adota, independentemente da natureza delas. O administrador público não é simplesmente uma figura decorativa na estrutura da empresa. Ao contrário, deve ter uma postura ativa no comando da empresa. Com mais razão, nas licitações, os gestores devem ser ainda mais cuidadosos, vez que estas envolvem princípios fundamentais da administração pública, tais como: legalidade, eficiência, moralidade, impessoalidade, publicidade, controle, coordenação, planejamento, isonomia, proposta mais vantajosa, dentre outros (Constituição Federal, Decreto-lei nº 200/67, Lei nº 8.666/93).”

Portanto, verifica-se que não há firmeza de entendimento acerca do assunto.

Embora o Tribunal de Contas da União determine o exame prévio pela assessoria jurídica das minutas componentes do processo de licitação, ao mesmo tempo reconhece que sua ausência gera mera irregularidade, enfraquecendo o caráter obrigatório da manifestação.

No que atine ao caráter vinculante, parece não haver dúvidas de que o Tribunal de Contas da União não admite essa qualificação ao parecer emitido nos processos de licitação.

2.5 A REPONSABILIDADE DO ADVOGADO PÚBLICO PELO PARECER EMITIDO NO PROCEDIMENTO DE LICITAÇÃO

Inicialmente repercute-se a ementa da decisão proferida no Mandado de Segurança 24.584/DF, cujo relator foi o Ministro Marco Aurélio

ADVOGADO PÚBLICO–RESPONSABILIDADE–ARTIGO 38 DA LEI Nº 8.666/93–TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO–ESCLARECIMENTOS. Prevendo o artigo 38 da Lei nº 8.666/93 que a manifestação da assessoria jurídica quanto a editais de licitação, contratos, acordos, convênios e ajustes não se limita a simples opinião, alcançando a aprovação, ou não, descabe a recusa à convocação do Tribunal de Contas da União para serem prestados esclarecimentos.

Analisando a manifestação do Advogado Público no processo de licitação, entendeu o Supremo Tribunal Federal, que o parecer exarado não tem cunho meramente opinativo.

De se ressaltar que o objeto do Mandado de Segurança em tela referia-se a possibilidade de convocação do parecerista pelo Tribunal de Contas da União, a fim de esclarecer pontos relativos a manifestação no processo de licitação, não analisando a extensão ou requisitos para a sua responsabilidade.

Contudo, não se pode olvidar que o Ministro Joaquim Barbosa reconheceu em seu voto, no referido Mandado de Segurança, que no parecer exarado no processo de licitação, há nítida divisão do poder de decidir entre o administrador público e o Advogado Público, já que, em seu entendimento, trata-se de parecer vinculante, cujo conteúdo e conclusão devem ser obedecidos.

No Mandado de Segurança 24.631/DF⁴, cujo relator foi o Ministro

⁴ EMENTA: CONSTITUCIONAL. ADMINISTRATIVO. CONTROLE EXTERNO. AUDITORIA PELO TCU. RESPONSABILIDADE DE PROCURADOR DE AUTARQUIA POR EMISSÃO DE PARECER TÉCNICO-JURÍDICO DE NATUREZA OPINATIVA. SEGURAN-

Joaquim Barbosa, se constata que é reverberada a classificação dos pareceres jurídicos, extraindo-se de acordo com suas repercussões a responsabilidade do Advogado Público.

Constata-se que, segundo a decisão proferida no referido Mandado de Segurança, a responsabilidade do Advogado Público juntamente com o administrador público ficaria restrita as situações que a lei exige a emissão de parecer vinculativo.

Relativamente aos pareceres facultativos e obrigatórios, por não vincularem a autoridade administrativa ao seu conteúdo ou conclusão, a responsabilidade ficaria adstrita a verificação pelo órgão correccional da ocorrência de culpa ou erro grosseiro. Entretanto, em que pese o entendimento externado pela Suprema Corte, é de se constatar que conforme decisões do Tribunal de Contas da União acima indicadas, os pareceres emitidos no processo de licitação não vinculam o administrador público, na medida em que se permite a condução do processo licitatório de maneira diversa a sugerida pela consultoria jurídica, o que impediria a aplicação da reponsabilidade solidária do gestor com o Advogado Público emissor do parecer pela ocorrência de dano ao erário ou ofensa a legalidade.

Nesta linha de raciocínio restaria ao Advogado Público a reponsabilidade pela emissão de pareceres tão somente quando constatado a ocorrência de dolo, conluio, fraude, culpa e erro grosseiro, já que uma vez dispensada a sua observância pelo gestor público, suas conclusões não integram a decisão deste, não tendo o condão de produzir efeitos jurídicos, como ato opinativo que se apresenta.

Neste sentido, Di Pietro

...essa responsabilização não pode ocorrer a não ser nos casos em que haja erro grosseiro, culpa grave, má-fé por parte do

ÇA DEFERIDA. I. Repercussões da natureza jurídico-administrativa do parecer jurídico: (i) quando a consulta é facultativa, a autoridade não se vincula ao parecer proferido, sendo que seu poder de decisão não se altera pela manifestação do órgão consultivo; (ii) quando a consulta é obrigatória, a autoridade administrativa se vincula a emitir o ato tal como submetido à consultoria, com parecer favorável ou contrário, e se pretender praticar ato de forma diversa da apresentada à consultoria, deverá submetê-lo a novo parecer; (iii) quando a lei estabelece a obrigação de decidir à luz de parecer vinculante, essa manifestação de teor jurídica deixa de ser meramente opinativa e o administrador não poderá decidir senão nos termos da conclusão do parecer ou, então, não decidir. II. No caso de que cuidam os autos, o parecer emitido pelo impetrante não tinha caráter vinculante. Sua aprovação pelo superior hierárquico não desvirtua sua natureza opinativa, nem o torna parte de ato administrativo posterior do qual possa eventualmente decorrer dano ao erário, mas apenas incorpora sua fundamentação ao ato. III. Controle externo: É lícito concluir que é abusiva a responsabilização do parecerista à luz de uma alargada relação de causalidade entre seu parecer e o ato administrativo do qual tenha resultado dano ao erário. **Salvo demonstração de culpa ou erro grosseiro, submetida às instâncias administrativo-disciplinares ou jurisdicionais próprias, não cabe a responsabilização do advogado público pelo conteúdo de seu parecer de natureza meramente opinativa.** Mandado de segurança deferido.

consultor; ela não se justifica se o parecer estiver adequadamente fundamentado; a simples diferença de opinião – muito comum na área jurídica – não pode justificar a responsabilização do consultor. (DI PIETRO, 2012, p. 238)

De se ressaltar, que não justifica a responsabilidade do Advogado Público como erro grosseiro ou culpa grave o fato de ter-se adotado posição doutrinária ou jurisprudencial divergente dos órgãos de controle, desde que devidamente fundamentada no parecer, a fim de preservar o pluralismo de ideias.

Não menos importante, deve-se salientar que o Advogado Público não possui atribuição para analisar a veracidade das informações prestadas pela administração pública e submetidas a análise das assessorias jurídicas.

O parecerista analisará as informações constantes dos autos do processo de licitação, de modo a aferir a regularidade do procedimento, bem ainda a legalidade das cláusulas contidas nas minutas apresentadas.

Se a administração pública não necessita do objeto licitado, ou se os parâmetros financeiros apurados no projeto básico, não condizem com a realidade do mercado, não podem os Advogados Públicos serem responsabilizados, já que analisam as informações tal como apresentadas.

3 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Restou bem consignado que o Advogado Público, em que pese ser ocupante de cargo público, exerce a atividade de advocacia, lhe sendo garantidas as prerrogativas inerentes a atividade.

No exercício da atividade da advocacia pública, exerce além de outras atribuições, o papel de consultor jurídico, especialmente para este trabalho, nos processos licitatórios.

Foi possível verificar, que em regra, a doutrina trata o parecer técnico-jurídico como ato meramente opinativo, carente de produção de efeitos jurídicos.

Contudo, é defendida a existência de espécies de pareceres, onde são classificados segundo a repercussão que produzem.

Neste esteio, concluiu-se que existem os pareceres facultativos, obrigatórios e os vinculantes.

Para a o Supremo Tribunal Federal, interessa para a temática ligada a responsabilização do advogado público a emissão do parecer vinculante, já que sua conclusão deve ser seguida pelo gestor público, havendo uma divisão de poder decisório.

Entretanto, esse entendimento do Supremo Tribunal Federal não é claro o suficiente para indicar de forma incisiva os casos de responsabilização solidária do Advogado Público com o gestor público.

Não se pode deixar de salientar que embora o Supremo Tribunal Federal tenha externado esse entendimento, não foi analisada até a presente data um caso em que houve a responsabilização do Advogado Público pela emissão de um suposto parecer com natureza vinculativa.

Vê-se da decisão no Mandado de Segurança 24.631/DF que no caso tratou-se de parecer facultativo, cuja natureza é meramente opinativo.

No tocante a decisão proferida no Mandando de Segurança 24.584/DF, em que pese reconhecer que o parecer emitido no processo de licitação não é meramente opinativo, não houve análise da extensão da responsabilidade do Advogado Público.

Não bastasse essa ausência de enfrentamento da matéria pelo Supremo Tribunal Federal, constatou-se que o Tribunal de Contas da União praticamente não reconhece a existência do parecer vinculativo, já que reconhece a possibilidade do gestor público decidir de forma diversa da orientação externada pela assessoria jurídica no processo de licitação.

Logo, se o gestor público não está vinculado à conclusão do parecerista, conclui-se que não há divisão de poder de decidir, e conseqüentemente o parecer emitido continua possuir natureza opinativa, sem o condão de produzir efeitos jurídicos.

Entretanto, conquanto conclua-se pela impossibilidade de responsabilização solidária do Advogado Público com o gestor público, em licitações eivadas de vícios, não se reconhece a sua isenção de responsabilidade pelos pareceres exarados.

Sem dúvida, a responsabilidade a ser apurada deve levar em consideração o entendimento do Supremo Tribunal Federal para os pareceres facultativos e obrigatórios, em que será exigível a apuração de culpa grave, erro grosseiro ou dolo, não se olvidando que a atividade exercida pelo Advogado Público não faz parte de uma ciência exata, de maneira que deverá ser admitido e sopesados posicionamentos divergentes, em respeito a heterogeneidade de ideias.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMORIM, Filipo Bruno Silva. A AGU como função essencial à Justiça: autonomia funcional e independência coordenada. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 17, n. 3418, 9 nov. 2012. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/22977>>. Acesso em: 16 maio 2013.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 14 de maio de 2013.

BRASIL. Lei 8.666, de 21 de junho de 1993. Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da

Administração Pública e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8666cons.htm>. Acesso em: 19 de maio de 2013.

BRASIL. Lei 8.906, de 4 de julho de 1994. Dispõe sobre o Estado da Advocacia e a Ordem dos Advogados do Brasil (OAB). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8906.htm>. Acesso em: 14 de maio de 2013.

BRASIL. Lei Complementar 73, de 10 de novembro de 1993. Institui a Lei Orgânica da Advocacia Geral da União e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp73.htm>. Acesso em: 17 de maio de 2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Mandado de Segurança n. 24.584/DF. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, DF, 9 de agosto de 2007.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Mandado de Segurança n. 24.631/DF. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Brasília, DF, 9 de agosto de 2007.

CARVALHAL, André dos Santos. Breve reflexão sobre o alcance do parágrafo único do artigo 38 da Lei nº 8.666/1993 à luz da responsabilidade do advogado parecerista que atua em licitações. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 18, n. 3477, 7 jan. 2013. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/23393>>. Acesso em: 12 maio 2013.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de direito administrativo**. São Paulo: Editora Atlas, 2012.

CUNHA JUNIOR, Dirley. **Curso de direito constitucional**. Salvador: Editora JusPodivm, 2009.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. São Paulo. Atlas, 2012.

GASPARINI, Diogenes. **Direito administrativo**. São Paulo, Saraiva, 2011.

GONÇALVES, Leonardo Jorge Queiroz. Advocacia pública consultiva. Aspectos do parecer enquanto ato administrativo e responsabilidade do parecerista. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 15, n. 2483, 19 abr. 2010. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/14695>>. Acesso em: 12 maio 2013.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Comentários à lei de licitações e contratos administrativos**. São Paulo, Dialética, 2010.

MACEDO, Tatiana Bandeira de Camargo. A responsabilidade dos membros da Advocacia-Geral da União por pareceres exarados em licitações e contratos administrativos. **Revista Virtual da AGU**, Brasília, ano XII, n.º 125, jun. 2012. Disponível em: <<https://redeagu.agu.gov.br/PaginasInternas.aspx?idConteudo=201937&idSite=1115>>. Acesso em: 12 maio 2013.

MEDAUAR, Odete. **Direito administrativo moderno**. São Paulo. Editora Revista dos Tribunais, 2003.

- MEIRELLES, Hely Lopes, **Direito Administrativo brasileiro**. São Paulo: Malheiros Editores, 2007.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.
- MENDES, Gilmar Ferreira, COELHO, Inocêncio Martires, BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2008.
- TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. Plenário. Acórdão nº 96/2004. Rel. Min. Humberto Guimarães Souto. DOU de 19 fev. 2004.
- TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. 1ª Turma. Acórdão nº 4.127/2008. Rel. Min. Marcus Vinícios Vilaça. DOU de 18 nov. 2008.
- TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. 2ª Turma. Acórdão nº 128/2009. Rel. Min. Augusto Sherman. DOU de 6 fev. 2009.
- TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. Plenário. Acórdão nº 1379/2010. Rel. Min. Augusto Nardes. DOU de 16 jun. 2010.
- XAVIER, Gabriela Costa. Responsabilização do advogado público pela emissão de parecer jurídico. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 18, n. 3484, 14 jan. 2013. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/23451>>. Acesso em: 12 maio 2013.

**QUEM PAGA E NÃO DEVERIA *versus*
QUEM DEVERIA E NÃO PAGA:
a eficiência na recuperação de ativos fiscais
e sua relação com a equidade na matriz
tributária**

*WHO PAYS AND SHOULD NOT versus WHO SHOULD NOT
PAY: efficiency in the recovery of tax assets and its relation to equity in
tax matrix.*

Kalyara de Sousa e Melo

Procuradora da Fazenda Nacional

*Membro do Grupo de Pesquisa Estado, Constituição e Direito Tributário da
Faculdade de Direito da UnB*

Valcir Gassen

Professor da Faculdade de Direito da Universidade de Brasília – UnB

*Membro do Grupo de Pesquisa Estado, Constituição e Direito Tributário da
Faculdade de Direito da UnB*

SUMÁRIO: 1 Introdução; 2 A tributação equitativa e a distribuição da carga tributária entre as faixas de renda; 3 A recuperação do crédito por meio da execução fiscal e a sua (in) eficiência; 4 Execução fiscal: Princípio da Eficiência e alternativas; 5 Considerações Finais; Referências bibliográficas.

RESUMO: Este artigo tem como objeto de análise a equidade na matriz tributária brasileira, com ênfase nas fases de elaboração e aplicação da norma de recuperação do crédito tributário, todas entendidas como etapas na concretização do ordenamento fiscal e necessárias à realização da justiça fiscal e social. Trata-se de início a teoria equitativa da tributação e sua aplicação na matriz tributária, especificamente no sistema tributário brasileiro. Em seguida, os principais traços da execução fiscal (um dos mecanismos de recuperação do crédito público), partindo da leitura da Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980 e da correlação entre alguns conceitos. Por fim, propõe uma releitura da execução fiscal à luz do Princípio da Eficiência, com algumas sugestões de aprimoramentos.

PALAVRAS-CHAVE: Teoria equitativa. Princípio da Eficiência. Execução fiscal. Regressividade. Justiça fiscal e social. Matriz tributária. Eficiência. Eficácia.

ABSTRACT: This article aims to examine the Brazilian tax equity in the matrix, with emphasis on the development and implementation phases of the standard and credit recovery are understood as steps in the implementation of tax planning and necessary to the fiscal and social justice. To fulfill this goal, first, contains figures for understanding the theory of equitable taxation and its application in the tax matrix, specifically the Brazilian tax system. Soon after we discuss the main features of the tax lien (one of the mechanisms of recovery of public credit), based on the reading of the Law nº 6.830/1980 and the correlation between the concepts. Finally, it proposed a reinterpretation of tax enforcement in light of the principles of efficiency, with some suggestions for improvements.

KEYWORDS: Equitable theory. Principle of Efficiency. Tax. Regressive. Tax and social justice. Tax matrix. Efficiency. Effectiveness.

1 INTRODUÇÃO

O Código Tributário Nacional adotou, no plano teórico, a teoria equitativa da tributação como elemento importante de orientação da matriz tributária brasileira. No entanto, no plano empírico, sob o foco da elaboração e aplicação das normas tributárias, estudos têm demonstrado que a tributação no Brasil está na contramão do que estabelece esta postura teórica, pois onera-se em demasiado o consumo e a produção. Tal realidade implica, na prática, em uma matriz tributária regressiva, o que significa que a camada da população com menor capacidade contributiva paga mais tributos.

Ainda no plano empírico, mas sob o enfoque da recuperação desse crédito estabelecido nas normas tributárias, especificamente em relação à execução fiscal, igualmente se infere, a partir de dados coletados em recentes pesquisas, que também está contrariando a orientação teórica da matriz tributária brasileira, pois não se está recuperando de forma satisfatória.

A execução fiscal tem sido ajuizada e processada em conformidade com a legislação, contudo parece não estar alcançando o resultado esperado, que é recuperar bem e com celeridade o crédito daqueles devedores que não pagaram voluntária e tempestivamente o seu débito.

Foi o que se constatou no **Relatório de Gestão do exercício ano de 2010** da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN)¹, em que se registrou uma recuperação de R\$ 5,4 bilhões no ano de 2010 do total do estoque da Dívida Ativa da União de cerca de R\$ 880 bilhões, o que representa um percentual de 0,6%; na pesquisa **Custo Unitário do**

1 Estes dados constam do Relatório de Gestão do exercício de 2010 da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Brasília, 2011. Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/institucional/relatorio-de-gestao/Relatorio%20de%20Gestao%202010.pdf>. Acesso em: 13 out. 2011.

Processo de Execução Fiscal na Justiça Federal, em que se verificou que o prazo médio de tramitação de uma execução fiscal é de 8 anos para ser encerrado, sendo praticamente metade para efetuar a citação – prazo médio de tramitação de uma execução fiscal na Justiça Federal de 1º Grau²; no **indicador Taxa de Congestionamento**, elaborado pelo Conselho Nacional de Justiça (CNJ), no qual se observou que, de cada grupo de 100 processos em tramitação em 2010, 70 chegaram ao final do ano sem solução, sendo a execução fiscal o maior gargalo, com 91% de taxa de congestionamento do Poder Judiciário³; e no **indicador ICJBrasil**, produzido pela Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (Direito GV).

Diante desse cenário, este artigo tem por objeto o estudo da aplicação da teoria equitativa à matriz tributária brasileira, com foco nas fases de elaboração e aplicação da norma tributária e de recuperação (voluntária e forçada), todas entendidas como etapas necessárias à arrecadação de receitas ao Estado e à realização da justiça fiscal⁴.

Assim, o presente trabalho será organizado em três partes. Na primeira parte pretende-se esclarecer os principais pressupostos da teoria equitativa e verificar, no plano fático, se as normas tributárias brasileiras concretizam essa orientação, passando-se pela verificação da distribuição da carga tributária entre as faixas de renda.

Na segunda parte se explorará os principais traços da execução fiscal no Brasil, tomando por referência a Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, com o objetivo de esclarecer o leitor não afeito ao tema dos procedimentos envolvidos na recuperação do crédito tributário lançado em dívida ativa.

Na terceira parte se abordará o conceito de eficiência e sua decomposição em eficiência e eficácia, bem como se apresentará alternativas para a execução fiscal, com vistas a aprimorar a efetiva recuperação do crédito, e, por fim, breves considerações finais.

2 A TRIBUTAÇÃO EQUITATIVA E A DISTRIBUIÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA ENTRE AS FAIXAS DE RENDA

Desde o processo histórico de consolidação da cisão entre Estado e propriedade, o Estado ficou economicamente a mercê do patrimônio do particular, da apropriação do patrimônio alheio. O Estado, com isso,

2 IPEA, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Comunicados do IPEA. **Custo Unitário do Processo de Execução Fiscal na Justiça Federal**, nº 83. Brasília-DF, 21 de maio de 2011. Disponível em <http://agencia.ipea.gov.br/images/stories/PDFs/comunicadoipea83.pdf>. Acesso em: 13 out. 2011.

3 Disponível em <<http://www.cnj.jus.br/noticias/cnj/15587-taxa-de-congestionamento-fica-em-70>> Acesso em 10 de setembro de 2011.

4 CAMPOS, Gustavo Caldas Guimarães de. **Execução Fiscal e Efetividade – Análise do modelo brasileiro à luz do sistema português**. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 37-38.

para exercer a multiplicidade de tarefas a ele conferidas, deverá ter à sua disposição os recursos econômicos necessários, que serão obtidos compulsoriamente pela instituição de tributos, pela tributação.

A instituição de exação, assim, está associada à ideia de que a sociedade deve contribuir com o pagamento de tributos para que todo cidadão, seja ele rico ou pobre, tenha direito a um ensino de boa qualidade, tratamento adequado de suas enfermidades, condições dignas de moradia e etc. No entanto, a questão a saber é qual deve ser o tamanho da contribuição de cada indivíduo.

A teoria da tributação equitativa, que ofereceu a estrutura básica para a maioria dos sistemas tributários implantados no mundo ocidental na sua história recente, pressupõe um Estado ativo e intervencionista e um cidadão consciente e participativo.

O seu objetivo fundamental consiste em dividir o ônus fiscal de maneira progressiva, isto é, aqueles que contam com maior nível de rendimento e estoque de riquezas devem contribuir proporcionalmente mais com o pagamento de tributos.

Espera-se, com isso, que o sistema de arrecadação de tributos, além de fornecer ao Estado os recursos necessários para a execução das políticas públicas, possa alcançar a distribuição socialmente justa da carga tributária, de forma que cada pessoa contribua na receita tributária de acordo com a sua capacidade de pagamento, configurando um importante instrumento de redistribuição da renda.

A fim de cumprir tal desiderato, utiliza o Estado o critério da capacidade de pagamento individual e das regras de justiça horizontal (tratar de forma igual os iguais) e vertical (tratar de forma desigual os desiguais). Para satisfazer esses dois critérios, é preciso encontrar a melhor maneira de avaliar a situação econômica do indivíduo (justiça horizontal) e, a partir dessa medida, construir a fórmula adequada para a diferenciação vertical da tributação.

Nas palavras de Eugênio Lagemann⁵:

[...] A tributação eqüitativa prevê que cada pessoa contribuirá na receita tributária de acordo com a sua capacidade de pagamento. Para a determinação dessa contribuição, devem ser seguidas duas regras: (a) o tratamento deve ser igualitário no sentido horizontal – as pessoas na mesma situação econômica devem ser tratadas de forma igual; e (b) o tratamento deve ser também igualitário no sentido vertical – as pessoas em situação econômica diferente devem ser tratadas de forma diferente. Dessa maneira, apresentam-se duas tarefas a serem cumpridas: encontrar a medida adequada para aferir a situação econômica

5 LAGEMANN, Eugênio. **Tributação eqüitativa**. Ensaios FEE, Porto Alegre, v. 22, n.1, p. 290.

individual e, com base nessa medida, construir a fórmula para a “correta” diferenciação vertical da tributação (Brümmerhoff, 1989, p. 233). [...]

Entretanto, a capacidade de pagamento efetiva é de difícil mensuração, devendo o legislador optar pelos melhores indicadores para medi-la, que serão, objetivados com a eleição das bases de incidência da tributação.

A renda pessoal é reconhecidamente o indicador mais importante para aferir a capacidade de pagamento individual. Além e abaixo dela, complementam o quadro dos indicadores da teoria da tributação equitativa o patrimônio e o consumo.

Se a tarefa da escolha de política fiscal “o que tributar” está definida, resta ainda a realização de uma outra tarefa: “como tributar”. Trata-se da determinação do sistema de elaboração e aplicação de alíquotas, que a teoria equitativa conclui devem ser progressivas (paga mais quem pode mais).

Essas são as bases da teoria equitativa, adotada pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, conhecido como o nosso Código Tributário Nacional (CTN), a fim de delinear a composição qualitativa do sistema tributário e a estrutura de cada tributo⁶. Apesar de ser formalmente a opção do legislador brasileiro pela teoria equitativa da tributação, com um sistema progressivo, na prática, parece que tal objetivo não está sendo alcançado.⁷

Para melhor precisar tal percepção: segundo dados do Comunicado da Presidência Número 22, realizado pelo IPEA, para o ano de 2008, a estimativa da Carga Tributária Bruta (CTB) foi de 36,2% do Produto Interno Bruto (PIB). Se dívida homogeneamente ao longo do ano, a Carga Tributária Bruta (CTB) *per capita* no Brasil equivaleu, em média, a 132 (36,2%) dos 365 dias de 2008 e constatou-se que não onera de forma equânime os brasileiros, não importando, portanto, o mesmo esforço na contribuição de financiar o funcionamento do Estado e das políticas públicas⁸.

Utilizando o salário mínimo como referência para classificar os níveis de renda, números ainda mais contundentes confirmam a regressividade da tributação no Brasil: famílias que percebem até dois salários-mínimos pagam 48,8% dessa renda em tributos; e famílias que percebem mais de 30 salários-mínimos pagam cerca de 26,3% dessa renda.

Estes últimos dados foram estimados, entretanto, para o ano de 2004, quando a CTB calculada com base no IBGE era de 32,8% do PIB. Assim,

6 LAGEMANN, Eugênio. **Tributação eqüitativa**. P.290.

7 Esta é uma inferência extraída dos dados de pesquisas empíricas e que serão devidamente apresentadas no decorrer do texto.

8 IPEA, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Comunicados do IPEA. **Receita Pública: Quem paga e como se gasta no Brasil**, nº 22. Brasília-DF, 30 de junho de 2009. Disponível em <http://www.ipea.gov.br/sites/000/2/pdf/comunicado_da_presidencia_n22.pdf>, Acesso em: 13 out. 2011.

observa-se que entre 2004 e 2008, a CTB cresceu 3,4 pontos percentuais, aumentando cerca de 10% em cinco anos. Nesse sentido, o ônus sofrido em cada faixa de renda também deve ter se elevado⁹.

Os pesquisadores do IPEA consideraram a regressividade constante no período e concluíram que o ônus tributário sofrido em cada faixa de renda cresce no mesmo ritmo, sendo provável que, se em 2004 a Carga Tributária Bruta sobre os que ganhavam até 2 salários mínimos foi de 48,8% da renda, em 2008 pode ter chegado aos 54%. Por outro lado, os que ganham acima de 30 salários mínimos podem ter enfrentado em 2008 uma carga de 29%¹⁰.

Isso significa que, se à luz dos dados para a CTB em 2008, o cidadão brasileiro destinou, em média, 132 dias para o pagamento de tributos, sendo que dos cidadãos mais pobres exigiu-se um esforço equivalente a 197 dias, enquanto que dos cidadãos mais ricos exigiu-se 106 dias. Uma enorme desigualdade que deve ser mais bem estudada, debatida e combatida, pois se exige de quem menos tem capacidade contributiva cerca de três meses a mais de trabalho ao ano para pagar tributos.

Combater tal quadro de desigualdade não fica restrita a uma questão de política fiscal, mas sim de efetivação de políticas públicas com a finalidade de atender o disposto na Constituição Federal em seu artigo 3º que assim prescreve:

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I—construir uma sociedade livre, justa e solidária; II—garantir o desenvolvimento nacional; III—erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV—promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação¹¹.

Vale ressaltar que foi desenvolvida uma metodologia matemática para verificar se um tributo é compatível com o princípio do sacrifício equitativo, admitindo que a função de utilidade marginal tem elasticidade constante, e essa metodologia é utilizada para analisar a tributação em vários países¹².

9 IPEA, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Comunicados do IPEA. **Receita Pública: Quem paga e como se gasta no Brasil**, nº 22. Brasília-DF, 30 de junho de 2009. Disponível em <http://www.ipea.gov.br/sites/000/2/pdf/comunicado_da_presidencia_n22.pdf>, Acesso em: 13 out. 2011, p.4.

10 IPEA, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Comunicados do IPEA. **Receita Pública: Quem paga e como se gasta no Brasil**, nº 22. Brasília-DF, 30 de junho de 2009. Disponível em <http://www.ipea.gov.br/sites/000/2/pdf/comunicado_da_presidencia_n22.pdf>, Acesso em: 13 out. 2011.

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

12 IPEA, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Texto para discussão. HOFFMANN, Rodolfo; SILVEIRA, Fernando Gaiger; e PAYERAS, José Adrian. **Progressividade e sacrifício equitativo na tributação**, nº 1.188. Brasília, maio de 2006. Disponível em <http://www.ipea.gov.br/pub/td/2006/td_1188.pdf>, Acesso em: 13 out. 2011.

Utilizando-a, nos dados da Pesquisa de Orçamentos Familiares de 1995-1996 e 2002-2003¹³, Hoffmann, Silveira e Payeras constataram que a carga tributária direta (carga tributária incidente sobre tributos diretos) no Brasil é progressiva, mas que a carga tributária total é regressiva, devido à forte regressividade nos tributos indiretos. Outrossim, que a progressividade dos tributos diretos é baixa, por estar associada a uma baixa aversão à desigualdade, isto é, a incidência destes tributos possui pequeno impacto sobre a diminuição da desigualdade da renda¹⁴, por conta de falha na aplicação do critério vertical, uma das regras para a aplicação da teoria equitativa¹⁵.

Tanto a Pesquisa citada acima quanto a metodologia utilizada confirmam que a matriz tributária brasileira¹⁶, no plano empírico, é regressiva, pela forte presença dos tributos indiretos, contrariando a sua orientação teórica. Vê-se, portanto, que a tributação no Brasil está na mão inversa da teoria equitativa, pois tributa mais pesadamente os mais pobres e centra-se na tributação sobre o consumo.

Na mesma linha, os dados apresentados pelo Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social da Presidência da República (CDES)¹⁷ reforçam a pesquisa realizada pelo IPEA¹⁸, confirmam a desigualdade

13 A Pesquisa de Orçamentos Familiares (POF) de 1995-1996 e de 2003-2003 foi realizada pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). Em ambas foram analisadas amostras de famílias que representassem a população de determinada região, considerando a sua renda *per capita* e a quantidade de tributos diretos e indiretos incidentes sobre ela.

14 HOFFMANN, Rodolfo; SILVEIRA, Fernando Gaiger; e PAYERAS, José Adrian. **Progressividade e sacrifício equitativo na tributação**. IPEA, 2006.

15 A conclusão de que os tributos diretos possuem uma baixa progressividade foi obtida a partir de uma metodologia elaborada para verificar se um tributo é compatível com o princípio do sacrifício equitativo, admitindo que a função de utilidade marginal tem elasticidade marginal tem elasticidade constante. Os detalhes sobre essa metodologia podem ser conferidos in HOFFMANN, Rodolfo; SILVEIRA, Fernando Gaiger; e PAYERAS, José Adrian. **Progressividade e sacrifício equitativo na tributação**. IPEA, 2006.

16 Considerando a finalidade da tributação, em um processo histórico de cisão definitiva entre Estado e propriedade, pode-se falar na existência de uma matriz tributária. Esta é responsável pela criação, desenvolvimento e orientação de uma determinada estrutura tributária, ou de um determinado sistema tributário. A matriz tributária é a ideia central, básica, que norteia no frágil equilíbrio da dicotomia fiscal e extrafiscal, todo o sistema tributário de um país e consequentemente a feição do próprio Estado. Dependendo das características da matriz tributária aplicada ter-se-á um ou outro tipo de construção estatal. Neste sentido, um bom exemplo, é a construção histórica do Estado de bem-estar social-*Welfare State*. Este tipo de Estado é produto, é resultado, de uma determinada matriz tributária, das escolhas feitas no bojo da matriz tributária implementada.

17 Em 2008, o Observatório da Equidade do CDES deu início a um trabalho inédito de análise do sistema tributário nacional do ponto de vista da justiça social e desde então vem realizando um intenso debate entre Conselheiros, especialistas e organizações participantes da Rede de Observação com o objetivo de analisar os problemas existentes na estrutura tributária brasileira de forma a contribuir para a construção de um sistema mais justo, simples, racional, progressivo e estimulador da produção e do emprego. Estas informações estão contidas no Relatório de Observação nº 2 Indicadores de Iniquidade do Sistema Tributário Nacional, de março de 2011. Disponível em <<http://www.cdes.gov.br/conteudo/6808/publicacoes-do-cdes.html>>. Acesso em: 14 out. 2011.

18 IPEA, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Comunicados do IPEA. **Receita Pública**:

e a injustiça do Sistema Tributário pátrio, apontando ainda outras causas da injustiça desse sistema, além da pesada carga tributária regressiva.

Percebe-se que a questão é ainda mais grave em termos de iniquidade da matriz tributária brasileira, segundo o estudo do CDES, pois o retorno social é baixo em relação à carga tributária. Dos 34,9% do PIB arrecadados por intermédio da tributação em 2008, apenas 10,4% do produto retornaram à sociedade na forma de investimentos públicos em educação, saúde, segurança pública, habitação e saneamento. Estes dados reforçam os argumentos anteriormente.

Acrescenta o CDES que o sistema é injusto também porque o grande número de tributos, a persistência da tributação em cascata, a tributação da folha de pagamentos, o excesso de burocracia, as deficiências dos mecanismos de desoneração das exportações e dos investimentos, desincentivam as atividades produtivas e geração de empregos.

E mais, o sistema é injusto porque a distribuição de recursos na federação não se orienta por critérios de equidade. O desenho das transferências entre esferas de governo, ao invés de perseguir a equalização entre os montantes de recursos à disposição das unidades locais, tende a favorecer a desigualdade, conforme o CDES.

Por fim, o CDES aponta que o sistema é injusto, ainda, porque não se verificam as condições adequadas para o exercício da cidadania tributária. Como os tributos indiretos são menos visíveis que as incidências sobre a renda e a propriedade, é disseminada a crença na sociedade brasileira de que a população de baixa renda não paga impostos. Em decorrência, as políticas públicas orientadas para a redução das desigualdades e dos índices de pobreza são vistas como benesses tanto pelas camadas mais carentes da população quanto pela parcela da sociedade que se encontra em melhores condições, o que prejudica o entendimento sobre os mecanismos e instituições de participação democrática, dificultando os controles – fiscal e social – sobre o Estado.

Todas as injustiças apontadas indicam um único caminho: alguns setores da população, os mais pobres, são mais afetados que outros e isso é decorrência do elevado peso dos tributos incidentes sobre o consumo de bens e serviços na arrecadação, os chamado tributos indiretos.

Registra-se, para finalizar, que a opção pela tributação sobre o consumo (tradicionalmente indireta) teve prevalência sobre a renda e o patrimônio desde a formação do Estado Fiscal (séculos XVI a XVIII), pois representava o máximo de receita com o mínimo de oposição, uma vez que o contribuinte não era exigido formalmente, sentindo menos o peso

Quem paga e como se gasta no Brasil, nº 22. Brasília-DF, 30 de junho de 2009. Disponível em <http://www.ipea.gov.br/sites/000/2/pdf/comunicado_da_presidencia_n22.pdf>. Acesso em: 13 out. 2011.

econômico do tributo¹⁹²⁰.

Ademais, a base tributária sobre o consumo era vasta e se alargava de dia para dia, à medida que florescia o comércio e se monitorizava a economia, ao passo que a renda e o patrimônio evoluíam lentamente. Assim, parece que a observação em relação a questão tributária do Cardeal Richelieu, de que os súditos são como mulas, que há que carregar tanto quanto possível, mas não tanto que rejeitem a carga²¹, continua atual.

Contextualizada a orientação teórica da elaboração das normas tributárias brasileiras e verificada como tem se materializado na realidade, passa-se a abordar questões relacionadas à recuperação do crédito público.

3 A RECUPERAÇÃO DO CRÉDITO POR MEIO DA EXECUÇÃO FISCAL E A SUA (IN) EFICIÊNCIA

Nesta seção, passa-se a tratar da recuperação do crédito por meio da execução fiscal. Para que uma matriz tributária seja equânime, realizando a justa fiscal e a justa distribuição da carga tributária, é necessário, além de uma norma tributária que onere mais os mais ricos, haver um meio de recuperação do crédito eficiente e eficaz.

A ineficiência na recuperação do crédito público viola os direitos dos contribuintes que cumpriram suas obrigações fiscais, desequilibrando a distribuição da carga tributária, em afronta direta aos Princípios da Igualdade e da Capacidade Contributiva.

A recuperação do crédito público pode ser voluntária ou coercitiva e esta última, por sua vez, pode ser judicial ou administrativa. Tem-se, com isso, a cobrança coercitiva judicial, na forma da execução fiscal, e a cobrança coercitiva administrativa por outros mecanismos, como a certidão negativa de débitos, o Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais (CADIN), entre outros.

Assim, a execução fiscal é o instrumento processual hábil ao pagamento coercitivo dos tributos devidos por aqueles contribuintes que não cumpriram voluntariamente seus deveres legais e, por consequência lógica, um meio legal de concretizar o Princípio da Capacidade Contributiva, na medida em que confere eficácia à relação tributária.

Sobre essa questão, é trazida à baila a opinião de Caldas:

19 VASQUES, Sérgio. **Origem e Finalidades dos Impostos Especiais de Consumo**. R.Fórum de Dir. Tributário – RFDT, Belo Horizonte, ano 3, n.17, 2005, p.50-51. (49-98)

20 Neste sentido “cabe notar que esse efeito de ‘anestesia fiscal’ é bastante perceptível nos tributos indiretos em que a regra é a repercussão econômica dos tributos, e esta é a que lhes confere a espécie. Nos tributos diretos, pela ausência de repercussão, cada contribuinte tem como aferir de pronto o montante de tributo que está pagando. Dessa percepção decorre que os tributos indiretos são denominados muitas vezes de tributos ‘anestésiantes’ e os diretos de ‘irritantes’ ” GASSEN, Valcir. **A tributação do consumo**. Florianópolis: Momento Atual, 2004, p. 120.

21 VASQUES, Sérgio. **Origem e Finalidades dos Impostos Especiais de Consumo**, p.50-51.

[...] Por outro lado, a ineficiência da recuperação do crédito público viola direitos dos contribuintes que honram suas obrigações fiscais e desequilibra a distribuição da carga tributária entre os cidadãos. A ausência de efetividade na cobrança constitui conduta contrária ao ordenamento constitucional, pois infringe os princípios da igualdade e da capacidade contributiva, lesando não apenas ao Estado, mas a todos os cidadãos que cumpriram suas obrigações fiscais.[...] ²²

No Brasil, foi a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) que elaborou o anteprojeto da Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980. Atualmente, com mais de trinta anos e poucas alterações, essa norma delimitou a execução fiscal que é atualmente utilizada.

O texto da Lei vigente substituiu o Decreto-Lei nº 960, de 17 de novembro de 1938, que por sua vez emendou o Decreto nº 10.902, de 29 de maio de 1914, que continha excertos do Regulamento nº 737, de 25 de novembro de 1850. Ou seja, a arqueologia normativa remete o interessado aos títulos IX, X, XII e XIII, do Livro Primeiro, das Ordenações Filipinas²³.

Segundo Szklarowsky²⁴, coautor do projeto de lei que deu ensejo à Lei nº 6.830/1980, inúmeras foram as inovações trazidas por ela²⁵, representando uma simplificação pioneira “do processo formalístico, burocrático e cartorário, assim que racionalizou e suprimiu atos procrastinatórios, com o intuito de dar maior celeridade à prestação jurisdicional.”

A petição inicial passou a ser parte integrante, como se transcrita fora, com a certidão de dívida ativa, agora podendo ser preparada e numerada por processo manual, mecânico ou eletrônico. Além dessa permissão legal de a petição inicial e a certidão formarem um só documento, reduziu-se suas exigências em relação à necessidade de pedido de conclusão e de produção de provas independentemente de requerimento.

O despacho do juiz, que defere a inicial, passou a importar em ordem para a citação pelas diversas modalidades previstas no art. 8º (citação por correio em primeiro lugar na ordem de prioridade), com a possibilidade de ser por edital no caso de réu ausente do país, penhora, arresto, registro da penhora ou do arresto e avaliação dos bens penhorados ou arrestados.

Ampliaram-se as modalidades de garantia, podendo ser a fiança bancária, o depósito bancário ou a indicação de bens do próprio devedor ou

22 CAMPOS, Gustavo Caldas Guimarães de. **Execução Fiscal e Efetividade – Análise do modelo brasileiro à luz do sistema português**. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p.38-39.

23 GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **A execução fiscal administrativa no Direito Tributário comparado**. Belo Horizonte: Fórum, 2009, p.11.

24 SZKLAROWSKY **Os procuradores da Fazenda Nacional – A advocacia Pública – A Lei de Execução Fiscal 30 anos**. In: SANTOS, Herta Rani Teles; DEUSDARÁ, Ingrid Caroline Cavalcante de Oliveira; LACERDA, Sara de França. **Execução Fiscal: Um tema atual sob diferentes olhares**. Brasília: Consulex, 2011, p.52-54.

de terceiros à penhora, para discutir a dívida total ou parcela dela, no caso de pagamento da parte incontroversa, por meio de embargos, no prazo indistinto para credor (impugnação) e devedor de trinta dias. A penhora e a avaliação dos bens por oficial de justiça-avaliador passaram a ser realizadas no momento do ato de constrição e não se fez mais distinção entre praça e leilão.

Por fim, permitiu-se o cancelamento da inscrição da dívida ativa, a qualquer título, até a decisão de primeira instância, com extinção da execução sem ônus para as partes, assim como a sua substituição ou emenda até a decisão de primeira instância.

Todas essas alterações foram feitas há mais de trinta anos. Ocorre que hoje temos alguns dados que sinalizam sua insuficiência.

O primeiro deles é a Taxa de Congestionamento. O Conselho Nacional de Justiça (CNJ) começou a mensurar a morosidade de um processo com a utilização do indicador Taxa de Congestionamento – que mede a efetividade do tribunal em um período –, levando-se em conta o total de casos novos que ingressaram, os casos baixados e o estoque pendente ao final do período²⁶.

De cada grupo de 100 processos em tramitação em 2010, 70 chegaram ao final do ano sem solução, resultando em uma Taxa de Congestionamento do Poder Judiciário de 70%. Este índice aumenta para 91% se considerados apenas os processos de execução fiscal, o que significa que, de cada 100 execuções fiscais, 91 chegaram ao final do ano sem solução, segundo divulgação do CNJ.²⁷

Essa morosidade também é confirmada pelo Índice de Confiança na Justiça – ICJBrasil –, indicador produzido pela Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (DIREITO GV), que indicou que a maioria da população brasileira considera a Justiça no Brasil morosa, cara e parcial. Para 88% das pessoas entrevistadas o Judiciário resolve os conflitos de forma lenta ou muito lenta^{28,29}.

26 Disponível em: <<http://www.cnj.jus.br/programas-de-a-a-z/486-rodape/gestao-planejamento-e-pesquisa/indicadores/13659>>. Acesso em: 10 set. 2011.

27 Disponível em <<http://www.cnj.jus.br/noticias/cnj/15587-taxa-de-congestionamento-fica-em-70>>. Acesso em: 10 set. 2011.

28 Disponível em <<http://www.estadao.com.br/noticias/geral,fgv-populacao-considera-justica-lenta-cara-e-parcial,589426,0.htm>> e em <<http://www.direitogv.com.br/subportais/RelIC-JBrasil3tri2010.pdf>>. Acesso em: 1 fev. 2011.

29 Alguns autores apresentam uma explicação para essa crise de confiança. Castro Júnior afirmou que a crise de legitimidade do Poder Judiciário é causada pela corrupção dos magistrados em diversos tribunais no país, pelo clientelismo, pelo nepotismo, pela demora e ineficiência na entrega da prestação jurisdicional, pela aplicação desigual das sanções entre classes sociais e raciais distintas, pela falta de controle do Poder Judiciário, pela banalização da criminalidade e pela forma preconceituosa que os magistrados e promotores públicos percebem a população suspeita de ser perigosa (CASTRO JÚNIOR, Osvaldo Agripino de. **A democratização do Poder Judiciário**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 1998, p. 97-107). Em outra linha, para Calmon de Passos poderia ser explicada a conclusão acima exposta sob quatro enfoques: (I) seria parte de uma crise mais ampla, a do próprio modelo de Estado em

O terceiro dado indicador de uma fragilidade no alcance de resultados, como salientado na introdução deste trabalho, é o Relatório de Gestão do exercício de 2010 da PGFN. Segundo descrito nele, no ano de 2010, a arrecadação da Dívida Ativa da União (DAU) administrada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ficou em torno de R\$ 5,4 bilhões, o que representa pouco volume se comparado ao estoque nesta mesma data, a cifra de R\$ 880,5 bilhões³⁰.

O último dado que demonstra debilidades no alcance de resultados na execução fiscal é o estudo realizado pelo IPEA. A execução fiscal, por representar a maior carga de trabalho do Poder Judiciário, 34,6% do estoque de ações judiciais em tramitação na Justiça Federal de Primeiro Grau, no ano de 2009, foi selecionada como objeto de uma pesquisa³¹ realizada pelo CNJ em parceria com o IPEA, instrumentalizada pelo Acordo de Cooperação Técnica nº 26/2008³².

A pesquisa inovou em sua metodologia, combinando os métodos Carga de Trabalho Ponderada e Custeio Baseado em Atividades, com o fim de determinar o custo específico do processo de execução fiscal e conhecer a sua estrutura interna de custos e atribuir especial importância ao processo em relação ao produto.

que se insere; (II). poderia ser uma crise específica, localizada no âmbito do processo constitucional de produção jurisdicional do direito; (III) poderia ser localizada na institucionalização dos agentes políticos por ele responsáveis; e (IV) numa visão mais simplista, a crise estaria relacionada com os procedimentos adotados no processo constitucional (PASSOS, José Joaquim Calmon de. **A crise do Poder Judiciário e as reformas instrumentais: avanços e retrocessos**. Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado, Salvador-BA, nº 5, março/abril/maio de 2006, p-1-2. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com/revista/RERE-5-MARÇO-2006-CALMON%20PASSOS.pdf>>. Acesso em: 13 out. 2011).

Certamente, todos os motivos apontados para a crise de legitimidade são de extrema relevância e nenhum pode ser rechaçado. Mas, ao que parece, o Poder Judiciário padece de um desalinho com a sociedade atual, com suas necessidades, sua dinamicidade, a efetivação da cidadania, o controle social, com a responsabilização dos agentes atuantes e compromisso com a eficiência. Esse desalinho se reflete no modelo de Estado e, conseqüentemente, nos seus Poderes e instituições. Assim, quem não acompanha o ritmo do complexo tecido social que deu ensejo ao Estado Democrático de Direito (eficiente), perde legitimidade para permanecer. E, como advertiu Calmon de Passos o Estado de Direito Democrático é aquele em que as entidades e órgãos responsáveis pelo exercício do poder político, submetem-se a recíprocos controles, visando à atuação harmônica (PASSOS, J.J. Calmon de. **Direito, poder, justiça e processo: julgando os que nos julgam**. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p.92).

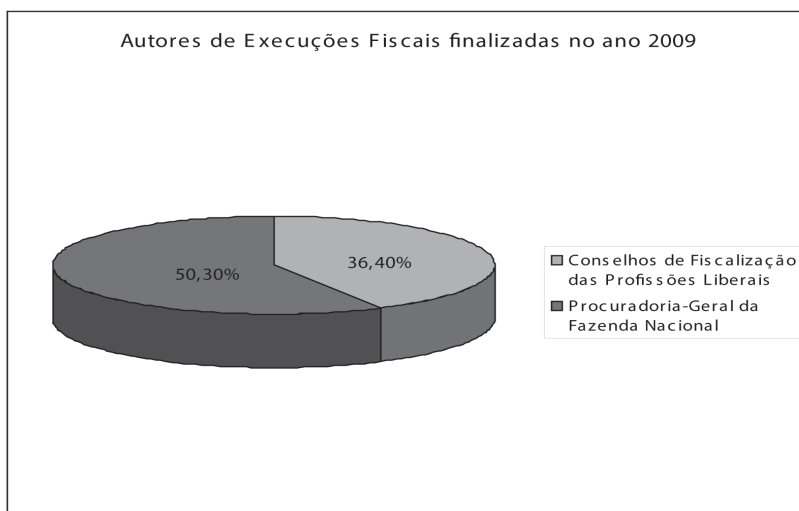
30 Estes dados constam do Relatório de Gestão de 2010 da PGFN. Brasília, 2011, disponível em <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/institucional/relatorio-de-gestao/Relatorio%20de%20Gestao%202010.pdf>>. Acesso em: 13 out. 2011.

31 IPEA, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Comunicados do IPEA. **Custo Unitário do Processo de Execução Fiscal na Justiça Federal**, nº 83. Brasília-DF, 21 de maio de 2011. Disponível em http://agencia.ipea.gov.br/images/stories/PDFs/comunicado/110331_comunicadoipea83.pdf. Acesso em: 13 out. 2011.

32 IPEA, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Comunicados do IPEA. **Custo Unitário do Processo de Execução Fiscal na Justiça Federal**, nº 83. Brasília-DF, 21 de maio de 2011. Disponível em http://agencia.ipea.gov.br/images/stories/PDFs/comunicado/110331_comunicadoipea83.pdf. Acesso em: 13 out. 2011.

Para tanto, foram investigados 1.510 autos findos, com baixa definitiva na Justiça Federal no ano de 2009, colhidos em 184 varas federais, espalhadas por 124 cidades do país, permitindo a produção de resultados nacionais, exceto para o estado do Mato Grosso do Sul, com intervalo de confiança de 98% e margem de erro de 3%.

A União apareceu como autora, direta ou indireta, de 59,2% do total de execuções fiscais analisadas e deste índice, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional representou 50,3%. Ao lado da União, os conselhos de fiscalização das profissões liberais apareceram como os grandes usuários dos procedimentos de execução fiscal na Justiça Federal, representando 36,4% do volume de baixas. Confira-se a ilustração desses dados³³:



Surpreendentemente, o principal objeto da execução fiscal são as taxas de fiscalização, mensalidades e anuidades dos conselhos de fiscalização das profissões liberais com 37,3%. Abaixo, temos os impostos com 27,1%, as contribuições sociais com 25,3% e as demais verbas da União, como multas, aforamentos, laudêmios e obrigações contratuais diversas com 10,1%.

Outra constatação espantosa foi o valor médio cobrado de R\$ 26.303,81 (vinte e seis mil, trezentos e três reais e oitenta e um centavos) pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, enquanto que o valor médio cobrado pelos conselhos de fiscalização das profissões liberais foi de somente R\$ 1.540,74 (um mil, quinhentos e quarenta reais e setenta e

33 Os dados foram retirados exclusivamente do Estudo do IPEA. Nosso gráfico.

quatro centavos). O valor médio da execução fiscal promovida pela PGFN é de cerca de 17 vezes maior do que o valor médio dos conselhos profissionais.

Em relação ao fluxo da execução fiscal, a pesquisa revelou que a probabilidade de a ação de execução fiscal obter êxito ou fracassar absolutamente é quase idêntica. Em 33,9% dos casos a finalização do processo ocorre pelo pagamento integral da dívida e esse índice sobe para 45% quando ocorre a citação pessoal. Em segundo lugar no *ranking* de baixas, a prescrição aparece com 27,7%. E no grupo de executados que aderem a parcelamentos, 64,4% cumprem integralmente, em pelo menos um dos casos.

Em relação ao índice de prescrição, chama-se a atenção para o fato de que não foi considerado e que pode ter influído no percentual do ano de 2009: a Súmula Vinculante nº 8. Esta Súmula³⁴, segundo a qual “são inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”, foi aprovada na 22ª Sessão Extraordinária do plenário do Supremo Tribunal Federal, ocorrida em 12 de junho de 2008.

Não há como se afirmar que a Súmula acima aumentou o percentual de prescrição no ano de 2009, nem é essa a pretensão. O que se coloca é que é uma situação que poderia ser considerada para maximizar a fidedignidade dos resultados da pesquisa.

Com relação ao tempo da execução fiscal, constatou-se que o tempo médio total de tramitação na Justiça Federal é de 8 anos, 2 meses e 9 dias. De todo este período de 2.989 dias são gastos 1.315 dias apenas com a citação e o restante com a localização de bens e sua expropriação e defesa (de pequeno impacto no tempo segundo a pesquisa).

Por fim, dentre as conclusões apresentadas pela pesquisa, lembrando que não se esgotaram todas, mas as essenciais para este trabalho, encontrou-se o custo médio do Processo de Execução Fiscal Médio (PEFM) de R\$ 4.684,39 (quatro mil, seiscentos e oitenta e quatro reais e trinta e nove centavos), índice apurado a partir de dados sobre o orçamento da Justiça Federal de Primeiro Grau e o quanto o Estado gasta para processar cada etapa da execução.

As inferências da Pesquisa CNJ-IPEA demonstraram que o Estado está gastando com a execução fiscal mais do que três vezes o valor médio objeto das execuções fiscais movidas pelos conselhos de fiscalização dos profissionais liberais e que só estão abaixo da União em números de ações ajuizadas; e que a citação é o maior gargalo no tempo de tramitação dos executivos fiscais³⁵.

34 Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumulaVinculante/anexo/DJe_172_2008.pdf>. Acesso em: 8 ago. 2011.

35 Esses pontos também foram destacados no Seminário **Custo unitário do processo de execu-**

Vê-se, então, que a pesquisa do CNJ-IPEA representou um avanço para se pensar a gestão pública, a eficiência dos instrumentos processuais e os gargalos da execução fiscal e da atuação questionável do Poder Judiciário.

Portando, todos esses dados conduzem à constatação de que as inovações introduzidas pela Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, parecem não ser mais suficientes atualmente. É certo e não se nega que a eficiência sempre foi um foco na execução fiscal. No entanto, o conceito de eficiência alargou-se, não bastando o cumprimento de etapas, tornando-se imprescindível o alcance de resultados. É o que se pretende esclarecer em seguida acerca da eficiência, bem como, a oferta de alternativas para obter resultados satisfatórios na execução fiscal³⁶.

4 EXECUÇÃO FISCAL: PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA E ALTERNATIVAS

A pesquisa sobre o custo da execução fiscal realizada pelo CNJ/IPEA, o indicador Taxa de Congestionamento do Poder Judiciário, o ICJBrasil e o baixo percentual do estoque da Dívida Ativa da União recuperado anualmente, indicam que a execução fiscal necessita de uma releitura à luz do Princípio da Eficiência, para se voltar ao alcance de resultados.

Por esse caminho, faz-se mister, em primeiro lugar, apresentar a variação conteudística que o conceito de eficiência sofreu ao longo do evolução do Estado até a sua configuração atual.

Segundo Batista Júnior, no Estado Absoluto, em princípios do século XVIII, a monarquia afirma-se como “direito divino”; o rei aclama-se o escolhido por “Deus”; e legitima o seu poder num fundamento religioso.

ção fiscal na Justiça Federal, realizado pela Escola de Direito da Fundação Getúlio Vargas-RJ no dia 8 de agosto de 2011 e organizado pelos professores Cássio Cavalli, João Felipe Sauerbronn e Armando Castelar. Neste Seminário, Cavalli defendeu que os conselhos de fiscalização das profissões liberais não deveriam ter legitimidade para usar a execução fiscal, pois o Estado brasileiro está gastando, em média, R\$ 4.500,00 para cobrar créditos de aproximadamente R\$ 1.500,00 e a execução fiscal está sendo utilizada como forma de citação ou notificação. Outra importante contribuição foi dada por Castelar ao sugerir que profissionais da área de Administração poderiam colaborar na busca por soluções para a redução do custo e do tempo de execução de cada processo fiscal. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=9881&Itemid=6> Acesso em: 6 set. 2011. A reportagem completa pode ser conferida no sítio: <<http://www.conjur.com.br/2011-ago-06/execucao-fiscal-funciona-tributos-mostra-pesquisa-ipea-cnj>> Acesso em: 8 ago. 2011.

- 36 O modelo atual de execução fiscal apresenta um quadro marcado por idas e vindas do processo à PGFN e ao Poder Judiciário. A PGFN pleiteia o redirecionamento de sócios, nem sempre bem sucedidos, penhoras de bens, entre eles os ativos financeiros, com grande índice de resultados negativos, indicação de endereços com base em bancos de dados desatualizados, mas que, intrigantemente são atualizadíssimos aos empresários, sítios de internet e outros integrantes da iniciativa privada. O Judiciário, por sua vez, defere ou indefere o pleito, que pode não ser efetiva, aliás, com grandes chances de não ser. Portanto, é necessário pensar em um modelo de execução fiscal que alcance resultados, em especial com fórmulas factíveis de penhora e de localização de devedores, para vencer esse círculo vicioso de idas e vindas sem resultado efetivo. Essa questão será tratada mais à frente no texto.

O embasamento do domínio arbitrário dos poderes encontrava sua justificativa na consideração de que a vontade do príncipe tendia sempre à realização da felicidade dos súditos, colocando o poder a serviço do Estado soberano, guiado pela pura leitura da conveniência, e não pela justiça ou legalidade³⁷.

Eficiente, por certo, seria apenas a atuação que estivesse na mais perfeita sintonia com a vontade absoluta do príncipe. Nesse contexto, a ideia de administração pública dizia respeito a um processo governativo, eminentemente discricionário, alheio ao Princípio da Legalidade, pautado por uma pretensa busca daquilo que o príncipe considerava interesse público, descompromissado de qualquer ideia de igualdade social.

Por sua vez, no Estado de Direito Liberal ou Limitado³⁸, a ideia de leis a que o príncipe não se sujeitava foi abrindo espaço para o Princípio da Legalidade, retraindo o poder absoluto. Seria a visão da lei com limite da ação administrativa. O Estado deveria apenas, segundo a concepção liberal, evitar a perturbação da ordem e assegurar o livre exercício das liberdades – a atuação do Estado estava limitada à contenção dos excessos do individualismo. Nesse sentido, o Estado apenas era tido como representante legítimo do “povo” quando assegurava os direitos fundamentais de liberdade e igualdade.³⁹

Este Estado Liberal de Direito privilegiou os fins da segurança interna e externa. Portando-se, assim, como um Estado-árbitro, não intervencionista na vida econômica e social, correspondendo às aspirações de uma burguesia em rápida ascensão, a quem interessava, por um lado, a salvaguarda jurídica da sua posição, com a eliminação dos privilégios do clero e aristocracia, e, por outro lado, o reconhecimento da igualdade formal perante a lei, consubstanciada no respeito aos direitos civis e políticos, a par da manutenção da desigualdade ao nível econômico e social.

Na sequência e em decorrência de convulsões bélicas, avanços tecnológicos e crises econômicas, o modelo de Estado pautado nos valores liberais é substituído pelo Estado Social, cujo interesse público transpassa o limite da simples garantia de liberdades individuais e ganha complexidade, abrindo espaço para um leque heterogêneo de direitos – direitos econômicos, sociais e culturais –, sem o descuido das liberdades e garantias individuais. Notadamente após a Segunda Guerra Mundial, concluiu-se

37 BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Princípio Constitucional da Eficiência Administrativa**. Belo Horizonte: Mandamentos Editora, 2004, p.40-41.

38 Segundo Bobbio, entende-se por liberalismo “uma determinada concepção de Estado, na qual o Estado tem poderes e funções limitadas, e como tal se contrapõe tanto ao Estado absoluto quanto ao Estado que hoje chamamos de social. In BOBBIO, Norberto. *Liberalismo e Democracia*. São Paulo: Brasiliense, 2000, p.7.

39 BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Princípio Constitucional da Eficiência Administrativa**. P.44.

que não poderia existir paz social se não houvesse justiça social⁴⁰.

O ser humano agora é um fim em si mesmo e não um meio⁴¹, e, dessa forma, a pessoa humana é o valor-fonte do ordenamento jurídico, sendo a defesa e a promoção da sua dignidade, em todas as suas dimensões e facetas, tarefas primordiais do Estado Social de Direito. Daí por que o Princípio da Dignidade da Pessoa Humana vem posto como o eixo legitimador e humanizador do ordenamento jurídico, conferindo unidade de sentido e valor ao sistema constitucional. O Estado Social de Direito

se funda no princípio da soberania popular, que 'impõe a participação efetiva e operante do povo na coisa pública, participação que não se exaure, [...], na simples formação de instituições representativas [...]'. Visa, assim, a realizar o princípio democrático como garantia geral dos direitos da pessoa humana (SILVA. José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 117).

Pode-se assim dizer que o Estado Social de Direito assenta-se em um humanismo democrático, em substituição ao individualismo do Estado Liberal, em que se reconhece que para efetivar a tutela dos direitos fundamentais, torna-se necessário articular direitos, liberdades e garantias individuais com os direitos sociais. Em resumo, o Estado Social busca seu fundamento na dignificação da pessoa humana.

Fruto dessas alterações, há um incremento da atividade estatal e, por consequência, o alargamento incessante da base tributária e da máquina burocrática, com a proliferação de órgãos do serviço público que, no final do século XX, colocam em xeque o próprio papel do Estado Social. Nas palavras de Batista Júnior:

[...] Dentre os vários fatores que trouxeram o esgotamento do Estado-Providência, podemos elencar: o constante aumento das contribuições dos indivíduos para o Estado, mais do que proporcional às prestações por eles recebidas, gerando um sentimento de desconfiança e insatisfação dos privados; ineficiência econômica da intervenção de um Estado que cresceu gigantesco, sem que este crescimento viesse associado a um aumento do bem-estar individual, mas antes um desmesurado crescimento da burocracia; [...]. (BATISTA JÚNIOR, Onofre

40 BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Princípio Constitucional da Eficiência Administrativa**. P.45

41 Kant valorizou a vida humana e evidenciou que o ser humano deve ser considerado como fim em si mesmo e jamais como instrumento de submissão a outrem, sob pena de seus princípios morais não servirem como leis universais. O aprofundamento dessa ideia pode ser conferido in KANT, Immanuel. **Fundamentação da metafísica dos costumes e outros escritos**; tradução de Leopoldo Holzbach. São Paulo: Martin Claret, 2004.

Alves. **Princípio Constitucional da Eficiência Administrativa.** P.49-50)

E nessa nova dinâmica, estabeleceu-se um verdadeiro confronto entre a cobrança popular para que se aprimore e melhore a prestação dos serviços públicos, sem o retorno ao Estado Liberal, cuja característica da eficiência era puramente obedecer a padrões legais.

Por conta desse confronto que se exigiu, a partir da década de 90, no Brasil, que a administração pública passasse de um modelo burocrático para gerencial⁴². Nesse sentido, o pressuposto de eficiência em que se baseava a administração burocrática não se sustentou no momento em que o pequeno Estado Liberal do século XIX cedeu lugar ao Estado Social do século XX, pois era lento, caro, auto-referido, pouco ou nada orientado para o atendimento das demandas dos cidadãos. O ex-ministro Bresser Pereira fez algumas considerações interessantes sobre essa alteração:

[...] A administração pública burocrática foi adotada para substituir a administração patrimonialista, que definiu as monarquias absolutas, na qual o patrimônio público e o privado eram confundidos. Nesse tipo de administração o Estado era entendido como propriedade do rei. O nepotismo e o empreguismo, senão a corrupção, eram a norma. Esse tipo de administração revelar-se-á incompatível com o capitalismo industrial e as democracias parlamentares, que surgem no século XIX. É essencial para o capitalismo a clara separação entre o Estado e o mercado; a democracia só pode existir quando a sociedade civil, formada por cidadãos, distingue-se do Estado ao mesmo tempo em que o controla. (...) A administração pública burocrática clássica foi adotada porque era uma alternativa muito superior à administração patrimonialista do Estado. Entretanto o pressuposto de eficiência em que se baseava não se revelou real. No momento em que o pequeno Estado liberal do século XIX deu definitivamente lugar ao grande Estado social e econômico do século XX, verificou-se que não garantia nem rapidez, nem boa qualidade nem custo baixo para os serviços prestados ao público. Na verdade, a administração burocrática é lenta, cara, auto-referida, pouco ou nada orientada para o atendimento das demandas dos cidadãos. [...] ⁴³. (g.n.)

Veja-se que enquanto as funções do Estado restringiam-se aos

42 Vale resgatar que a administração pública passou do modelo patrimonialista para o modelo burocrático e, posteriormente, para o gerencial.

43 PEREIRA, Luiz Carlos Bresser. **Da administração pública burocrática à gerencial.** *Revista do Serviço Público, Brasília, nº 47. Maio de 1996, p.4-5.* Disponível em: <<http://academico.direito-rio.fgv.br/ccmw/images/1/1d/Bresser.pdf>>. Acesso em: 1 fev. 2011.

direitos liberais, ou também chamados de direitos de primeira geração, o problema da eficiência não era essencial. No momento, entretanto, em que o Estado transformou-se no grande Estado social e econômico do século XX, assumindo um número crescente de serviços sociais (a educação, a saúde, a cultura, a previdência e a assistência social, a pesquisa científica) e de papéis econômicos (regulação do sistema econômico interno e das relações econômicas internacionais, estabilidade da moeda e do sistema financeiro, provisão de serviços públicos e de infraestrutura), a questão da busca da eficiência tornou-se essencial, ganhando nova roupagem⁴⁴.

Além do crescimento e da decorrente diferenciação de estruturas e complexidade crescente da pauta de problemas sociais e econômicos a serem enfrentados, a sociedade passou a ter direitos, aliás, direitos subjetivos, em resposta à efetivação da cidadania e da democracia.

Surgiu daí a necessidade de renovação do modelo de administração pública para se tornar gerencial, com foco na eficiência, no controle de gastos, na questão social e na responsabilização dos agentes públicos que em nome dela agiam.

É importante destacar, porém, que o confronto citado acima não atinge apenas o Poder Executivo, é antes o reflexo de uma crise institucional que atinge os três Poderes, decorrente da inaptidão da máquina pública para atender eficientemente as suas tarefas, segundo a configuração social e econômica dinâmica que temos atualmente.

Neste ponto, é interessante apontar a defesa de Batista Júnior no sentido de que não há o surgimento de um novo modelo de Estado, mas um aperfeiçoamento do Estado Social de Direito, uma vez que, mantidos os mesmos fins, passou-se a exigir o seu atingimento de forma eficiente, ou seja, com recursos escassos, deve-se promover um atendimento otimizado dos fins sociais, alinhando-se com as exigências de eficácia e eficiência, não bastando a mera declaração, nos textos constitucionais, de direitos sociais, culturais, econômico, sendo imprescindível a sua efetiva realização⁴⁵.

Assim, a atuação dos Poderes não pode ser mais a de meros executores servís dos ditames da lei, mas sim de gestores do bem comum e para que isso ocorra, como já se disse anteriormente, os Poderes devem se pautar pelo Princípio da Eficiência.

Ocorre que o significado de eficiência não está delimitado no texto constitucional. E atualmente, só pode ser efetivamente estudado, sob uma ótica multidisciplinar, sem preconceitos, valendo-se dos pontos de vista jurídicos e não jurídicos, fazendo uma ponte entre os compartimentos impermeavelmente tratados pelo Direito Constitucional e Administrativo e os da Ciência da Administração e Economia⁴⁶. Não há como abordar o tema com preconceitos,

44 PEREIRA, Luiz Carlos Bresser. **Da administração pública burocrática à gerencial**. P.5.

45 BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Princípio Constitucional da Eficiência Administrativa**. P.45.

46 BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Princípio Constitucional da Eficiência Administrativa**.

que apenas servem para enclausurar a verdade e distanciar as conclusões da realidade concreta e impedir a fruição dos direitos fundamentais ⁴⁷.

Por esse caminho, com fundamento na Ciência da Administração, o Princípio da Eficiência possui sentido amplo. Em especial nos domínios do Direito Público, o conceito de eficiência adquire sentido lato, apto a englobar diversos aspectos, dentre eles o que, *stricto sensu*, chama-se de eficiência e eficácia.

Seguindo essa via, Cintra conclui que o significado do Princípio da eficiência, de acordo com a ciência da Administração, nele estão englobados os conceitos de eficiência e eficácia, não coincidentes neste ramo do saber. Formulando o conceito jurídico de eficiência, diz que a eficiência se refere aos meios, enquanto a eficácia está relacionada com os resultados. Para exemplificar tal diferenciação, utiliza-se do proposto por Idalberto Chiavenato: “ser eficiente é jogar futebol com arte e ser eficaz é ganhar a partida”⁴⁸⁴⁹.

O Princípio jurídico da Eficiência passa, com a Emenda Constitucional nº. 19/1998, a receber mais atenção por parte dos juristas pelo fato de agora estar explícito na Constituição Federal em seu artigo 37 que dispõe sobre a administração pública:

[...] Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerão aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: [...] ⁵⁰.

No entanto, como explica Mello, as funções legislativas,

P.31.

- 47 Marcus Faro Castro defende a interdisciplinaridade. Foca-se o desenvolvimento do seu trabalho na Análise Jurídica da Política Econômica, cujo fundamento se centra na necessidade de diálogos entre diferentes disciplinas e diversas escolas de análise econômica, notadamente com as que trouxeram contribuições sobre requisitos institucionais do desenvolvimento, para se fugir dos formalismos e haja uma efetiva fruição de direitos fundamentais e direitos humanos pelos membros da sociedade com um todo. Para aprofundar-se no tema, conferir o seu texto na seguinte referência CASTRO, M. Faro de. **Direito, Tributação e Economia no Brasil: Aportes da Análise Jurídica da Política Econômica**, Revista da PGFN, 2011, no prelo.
- 48 AMARAL, Antônio Carlos Cintra. **O princípio da Eficiência no Direito Administrativo**. Revista Diálogo Jurídico, Salvador-BA, nº 13. Junho/agosto de 2002, p.4. Disponível em <http://www.direitopublico.com.br/pdf_14/DIALOGO-JURIDICO-14-JUNHO-AGOSTO-2002-ANTONIO-CARLOS-CINTRA-AMARAL.pdf>. Acesso em: 4 set. 2011.
- 49 Carlos Cintra do Amaral alerta que, embora tenha buscado na ciência da Administração a distinção entre eficiência e eficácia, constatou que essa distinção já existia na ciência do Direito, na doutrina civilista, que distingue com clareza as obrigações de meio e as obrigações de resultado. In AMARAL, Antônio Carlos Cintra. **O princípio da Eficiência no Direito Administrativo**. P. 4.
- 50 BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988.

administrativas e judiciais estão distribuídas em blocos orgânicos denominados de Poderes, que absorveriam, senão com absoluta exclusividade, ao menos com predominância, as funções correspondentes de seus próprios nomes⁵¹. Em razão dessa não exclusividade de funções, torna-se claro que este dispositivo incide igualmente na função administrativa realizada pelo Judiciário e pelo Legislativo.

E quanto à aplicação do Princípio da Eficiência à função judicante, há, a partir da Emenda Constitucional nº. 45/2004, a inserção do inciso LXXVIII no art. 5º, que garante “a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação”⁵².

Nessa toada e sem maiores delongas é possível vislumbrar que o dever de ser eficiente e eficaz permeia o Judiciário, o Executivo e o Legislativo. Portanto, é um Princípio que se irradia por todos os Poderes, por todo o ordenamento e por toda a sociedade⁵³. A prestação jurisdicional, orientada por normas eficientes, deve ser realizada pelos meios adequados e entregue num prazo razoável, assim como a entrega da administração pública, orientada por normas eficientes, deve ser realizada pelos meios adequados e entregue num prazo razoável.

Reforce-se que os Estados contemporâneos reclamam mais do que a supremacia das leis, do que os modelos legais formais e do que a preservação da liberdade e igualdade formal: reclamam o êxito das medidas destinadas a efetivar a sua política, em especial nos planos econômico e social, pois a ideia de eficiência passa agora pela ideia de igualdade social, prestação de direitos econômicos, sociais e culturais ao povo, devido ao valor agora principal do sistema: dignidade da pessoa humana.⁵⁴

Assim, se a matriz tributária brasileira é orientada pela teoria equitativa, a recuperação do crédito por meio da execução fiscal, para que observe essa orientação, deve ser eficiente e eficaz. Isto é, o processo de

51 MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 22ª Ed ver e atual até a Emenda Constitucional 53, de 19.12.2006. São Paulo: Malheiros, 2007, p.30.

52 Há que se destacar que a Emenda Constitucional nº 45/2004 trouxe outros instrumentos e comandos que dizem respeito à eficiência no Judiciário que não estamos apontando.

53 Neil MacCormick considera que um princípio é uma norma mais geral, sólida e sensata, justa e desejável para a condução de relações, que explica e justifica todas as normas mais específicas. Chamar uma norma de princípio significa que ela é tanto relativamente geral como tem valor positivo. In MACCORMICK, Neil. *Argumentação jurídica e teoria do direito*. Tradução Waldéa Barcellos; revisão da tradução Marylene Pinto Michael. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 198-199.

A seu turno, Caio Mário Pereira da Silva, afirma, a partir dos ensinamentos de Cogliolo, que os princípios são normas oriundas da abstração lógica daquilo que constitui o substrato comum das diversas normas positivas. In PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de Direito Civil: Volume I – Introdução ao Direito Civil- Teoria Geral de Direito Civil**. 23ªed. revista e atualizada pro Maria Celina Bodin de Moraes. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2009, p.61.

54 BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Princípio Constitucional da Eficiência Administrativa**. P. 48.

execução fiscal não pode refletir a imbecilidade da superlativização da racionalidade burocrática.⁵⁵

A execução fiscal, dessa forma, nos limites definidos pela Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, carece de uma releitura centrada especificamente na obtenção de resultados, ou seja, no plano da eficácia.

Partindo dessas inferências, é possível tecer algumas considerações específicas em relação à execução fiscal e a questão da eficácia dos textos normativos.

Primeiramente, constatou-se que, considerando apenas o orçamento do Poder Judiciário sem levar em conta o da PGFN/Poder Executivo, o Estado gasta aproximadamente R\$ 4.600,00 para cobrar aproximadamente R\$ 1.500,00 para os conselhos fiscais das profissões liberais. A sociedade não pode mais financiar esse trabalho que é dos conselhos de fiscalização, devendo ser retirada a sua legitimidade para a utilização desse instrumento.

Segundo, a citação revelou-se, igualmente, o ato processual mais demorado, ocupando quase a metade do extenso tempo de tramitação. Isso significa que a Administração Tributária não tem conhecimento dos endereços de muitos contribuintes, seja porque os contribuintes informaram o endereço com algum erro ou insuficiência, seja porque se mudaram e não comunicaram ou seja porque os órgãos e entidades públicas não possuem bancos de dados que se comunicam.

No caso, uma possibilidade é a alteração legislativa: aplicar uma sanção para o contribuinte que deixar de atualizar os seus cadastros, qual seja, tornar válida a citação efetuada no endereço indicado.

Vale ressaltar, nessa questão, que a obrigação legal do contribuinte de indicar o seu domicílio de forma correta para a Secretaria da Receita Federal do Brasil⁵⁶, poderia, pela via interpretativa, ser suficiente para que a execução fiscal não fosse paralisada, afinal, se a norma estabeleceu o dever, o Estado deveria por cobrá-lo.

Outra possibilidade é que pode ser implementada sem a necessidade de alteração legislativa, é a celebração de parcerias com entidades que detenham bancos de dados cadastrais atualizados⁵⁷.

55 GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **Direito & Literatura–Ensaio de Síntese Teórica**. Coleção Arte e Direito – 2. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008, p.11.

56 Exemplo no que tange ao imposto de renda é o Decreto nº. 3.000/1990 em seu artigo 30, ou, ainda, no que pertine ao processo administrativo fiscal, o Decreto 70.235/1972 em seu artigo 23, parágrafo 4º.

57 Os dados referentes a endereço são considerados sigilosos, de forma que há a necessidade de se fazer um requerimento judicial para acesso a esse dado, por exemplo, no Tribunal Superior Eleitoral (TSE). Ocorre que, não raro, os eleitores recebem cartas de bancos oferecendo financiamentos, cartões e crédito, investimentos e etc sem que tenham requerido. Essa situação ilustrativa demonstra que parece haver uma inversão e uma falta de coordenação no âmbito do próprio Poder Público. Um verdadeiro jogo de ocultação dentro do próprio Poder Público

Terceiro, além da localização do devedor, é necessário pensar na localização efetiva dos seus bens. Seguindo a ordem do art. 11 da Lei nº 6.830/1980 o “bloqueio” de numerário pelo sistema do Banco Central do Brasil – Bacen Jud 2.0⁵⁸ – necessita, atualmente, de aprimoramentos.

A ordem protocolizada pelo magistrado no Sistema Bacen Jud 2.0 somente bloqueia o numerário depositado em determinado momento. Isto é, uma ordem protocolizada no dia 10 de determinado mês somente “bloqueia” valores que estiverem depositados no primeiro dia útil bancário seguinte ao dia 10. Para solucionar, a ordem de “bloqueio” deveria vigorar por um período no sistema, de modo a inverter essa lógica de valor depositado esperar um bloqueio passando a ser a ordem que aguarda o depósito⁵⁹.

Outro problema da execução fiscal na esfera da atuação do Poder Judiciário, relacionado ao sistema BACENJUD, é a questão das controvérsias jurisprudenciais acerca de tal sistema em sede de agravo. É necessário firmar posição jurisprudencial para evitar que tal situação aumente o tempo de tramitação do processo, pois neste caso os desembargadores, quando dão provimento ao agravo, determinam que a ordem seja dada pelo juiz *a quo*.

Ainda com relação à localização dos bens, os imóveis e os automóveis deveriam ser registrados em uma base de dados nacional ou centralizados em uma base nacional que concentrasse as bases estaduais, pois o modelo atual dificulta sobremaneira a efetivação das restrições requeridas.

Quarto, uma vez concretizadas essas medidas, o ajuizamento indiscriminado de execuções acima de determinado valor deveria cessar, ficando condicionado à localização dos bens, de modo a evitar uma execução ineficaz. É interessante frisar que esse modelo de ajuizamento sem distinções está inserido no contexto do puro legalismo, do simples cumprimento de procedimentos e rotinas sem um resultado efetivo.

que não corresponde a época contemporânea.

58 O Bacen Jud é um sistema eletrônico de comunicação do Banco Central do Brasil que interliga o Poder Judiciário e as instituições financeiras bancárias, com o objetivo de que as ordens judiciais sejam satisfeitas no sentido de bloqueio e desbloqueio de contas, prestação de informações etc Sua regulamentação está disponível em <http://www.bcb.gov.br/Fis/pedjud/ftp/REGULAMENTO_BACEN_JUD_2.0_24_07_2009.pdf>, Acesso em 29 de novembro de 2011.

59 Os artigos 7º a 11 do Regulamento do Bacen Jud 2.0 descrevem como se operacionalizam as ordens de bloqueio. Em resumo, as ordens judiciais protocolizadas no Bacen Jud 2.0 são arquivos eletrônicos transmitidos que recebem a confirmação da transmissão com um número de protocolo. Após as 19 horas, o Banco Central consolida as ordens de todo o país, gera arquivos de remessa e os transmite às instituições financeiras até as 23 horas e 30 minutos. No mesmo dia, as instituições recebem os arquivos contendo as ordens judiciais para cumprimento. As determinações judiciais (exceto transferências) são cumpridas no dia útil bancário seguinte. Em seguida, as instituições geram arquivos de resposta e os enviam ao Bacen, até as 23 horas e 59 minutos, quando serão submetidos a processo de validação. Após a validação, os arquivos de resposta são consolidados e transmitidos para visualização do juiz emissor, até as 8 horas da manhã do dia útil bancário seguinte. O Regulamento do Bacen Jud 2.0 está disponível em <http://www.bcb.gov.br/Fis/pedjud/ftp/REGULAMENTO_BACEN_JUD_2.0_24_07_2009.pdf>. Acesso em: 29 nov. 2011.

Essa medida, contudo, necessita vir acompanhada da inserção de um marco de interrupção da prescrição em um momento anterior à fase judicial, que poderia ser o protesto extrajudicial ou mesmo a própria inscrição em dívida⁶⁰. Com esse novo marco de interrupção da prescrição, as certidões de dívida ativa que não forem ajuizadas terão um marco semelhante ao ocorrido com a citação⁶¹.

Quinto e paralelamente a essas medidas, que em princípio parecem simplistas, mas não são, faz-se necessária a apropriação dos instrumentos de gestão próprios da Administração Privada, com o fim de profissionalizar a gestão dos atos processuais realizados tanto pelo Poder Judiciário e pela PGFN/Poder Executivo.

Essa interdisciplinaridade traria para a gestão instrumentos de outras áreas, possibilitando um aperfeiçoamento no andamento não só dos executivos fiscais, já que os magistrados e procuradores, sem nenhum tom pejorativo, são aplicadores do Direito, não especialistas em gestão.

A ideia de uma especialização na administração da Justiça é defendida por Nunes, que assim trata da questão:

[...] Bem, eu sugiro que a administração da Justiça seja realizada por profissionais da área de administração. E eu explico: juízes são preparados para julgar; não são preparados para gerir pessoas, não são preparados para gerir recursos humanos, nem recursos materiais. É preciso que haja um profissional na seara do Poder Judiciário que seja destacado especificamente para realizar esse tipo de gestão, para colocar as pessoas certas nos lugares certos, para otimizar o tempo de todo o aparelho judiciário, e, então, os processos não dormirão nas prateleiras dos tribunais. Ao lado disso, é necessário que se faça um esforço realmente verdadeiro para que o processo virtual ganhe realmente impulso e comece a ser efetivamente implementado, tanto aqui com em todas as unidades da Federação⁶².

60 No artigo 174 do projeto de Lei Complementar 469/2009 consta proposta para que a prescrição seja interrompida pela notificação do devedor da inscrição do débito em dívida ativa; pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal, se houver; pelo despacho do juiz que ordenar a intimação da Fazenda Pública para impugnar os embargos à execução fiscal, acaso propositosantes do ajuizamento da execução fiscal; e pela admissão em procedimento de transação ou arbitragem, ou pelo descumprimento das obrigações constantes do termo de transação ou do laudo arbitral. O inteiro teor do Projeto de Lei nº 469/2009 está disponível em <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=431262>>. Acesso em: 29 nov. 2011.

61 Na sistemática atual, o inciso I do art. 174 do Código Tributário Nacional, com redação dada pela Lei Complementar 118, de 2005, o despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal interrompe a prescrição.

62 MAIA, Jorge Amaury Maia. **Os maiores desafios do Estado na reforma do Código de Processo Civil**. Revista do Tribunal Regional Federal da Primeira Região, número 8, Brasília-DF, ano 22, p. 23 agosto/2010.

A ideia de profissionalização no Poder Judiciário, defendida por Nunes, é algo que merece a nossa reflexão e que também poder ser estendida ao Poder Executivo, no caso, à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional.

Da citação anterior acima, há que se notar, no que tange ao processo virtual, que a digitalização das peças processuais não garantem, por si só, uma maior celeridade na execução fiscal, tanto que “a informatização é usualmente apontada como um instrumento eficaz para a melhoria do desempenho do Poder Judiciário. Neste estudo, não houve qualquer variação significativa de desempenho entre as varas de autos físicos, digitais ou virtuais”⁶³.

Uma **sexta** sugestão, como mais uma alternativa para enfrentar os problemas de falta de celeridade, de altos custos e do baixo retorno na execução fiscal, diz respeito a questão dos recursos de ofício, pois parte considerável dos processos em grau recursal são de natureza tributária e tratam da execução fiscal.

Portanto, o recurso de ofício deveria ser extinto, uma vez que não se tolera mais, no Estado Democrático de Direito, a interposição indiscriminada de um mecanismo semelhante a um recurso, configurando, na prática, dupla revisão da Instância de 2º Grau e puro cumprimento de um procedimento formalístico.

Absurdos dessa ordem já ocorreram em relação à prescrição que, por extinguir o próprio crédito tributário (art. 156, V, do CTN), sempre foi passível de reconhecimento de ofício pelo direito tributário, embora não viesse sendo reconhecido pelo Superior Tribunal de Justiça. Atualmente, a possibilidade de reconhecimento de ofício resta consagrada, seja pela Lei nº 11.051, de 2004, que alterou a Lei nº 6.830, de 1980, seja pela Lei nº 11280, de 2006, que alterou o Código de Processo Civil, estendendo-a para toda e qualquer ação.⁶⁴

As medidas sugeridas aqui não esgotam outras não postas, contudo, essa pequena exposição demonstra que muito há a ser feito. E não só na execução fiscal que representa apenas uma forma de recuperação do crédito público. É necessário desenvolver e aprimorar outros métodos de cobrança desse crédito, para que a matriz tributária brasileira se torne efetivamente equitativa.

Desse modo, o Estado deve voltar os olhos para a eficiência e para a eficácia, buscando a efetiva recuperação do crédito público e a correção nas distorções da matriz tributária, a fim de concretizar o Princípio da Capacidade Contributiva e, sobretudo da justiça fiscal e social.

63 IPEA, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Comunicados do IPEA. **Custo Unitário do Processo de Execução Fiscal na Justiça Federal: variações relevantes**. Nº. 87. Brasília-DF, 19 de abril de 2011.

64 PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário, Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 9ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p.1114-1115.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Conforme exposto nesse artigo, o processo histórico de consolidação entre Estado e propriedade, deixou o Estado à mercê do patrimônio do particular para exercer a sua multiplicidade de tarefas. No entanto, qual seria a contribuição de cada componente desse Estado?

A teoria da tributação equitativa – pagam mais os que possuem maior capacidade econômica – tem sido a solução adotada por considerável parcela dos Estados, estando o Brasil nesse grupo incluído. Ocorre que as pesquisas realizadas pelo IPEA e CDES demonstraram que essa opção teórica foi apenas formal, pois, no plano empírico, constatou-se que a tributação brasileira se concentra na base econômica consumo e produção e, em seu aspecto global, é altamente regressiva.

Além de as normas tributárias contrariarem a orientação teórica da matriz tributária brasileira, a recuperação do crédito criado por essas normas, notadamente pelo mecanismo da execução fiscal, igualmente a contraria, uma vez que carece de efetividade, violando os direitos dos contribuintes que cumpriram suas obrigações fiscais, o que, consequentemente, desequilibra a distribuição da carga tributária, em direta afronta aos Princípios da Igualdade e da Capacidade Contributiva.

Dentre os vários mecanismos para se recuperar o crédito tributário, a execução fiscal é o instrumento processual hábil ao pagamento coercitivo dos tributos devido pelos contribuintes que não cumpriram voluntariamente seus deveres legais. Ocorre que algumas pesquisas sinalizam que a execução fiscal carece de uma renovação voltada à obtenção de resultados.

Entretanto, a definição do conceito do Princípio da Eficiência, passa pela sua plasticidade aos modelos de Estado e, muito importante, pela forma de organização e expectativas da sociedade. Nessa linha, o Estado Social de Direito, fundando na dignidade da pessoa humana, tem uma pauta ampla, conjugando direitos individuais, sociais, culturais e econômicos, o que exige um gerenciamento altamente eficiente dos recursos escassos.

Com efeito, o Princípio da Eficiência traz no seu bojo essa complexidade, de modo que a definição do seu conteúdo é alcançada por meio de uma ótica multidisciplinar. Segundo esse caminho, com fundamento na Ciência da Administração, o Princípio da Eficiência engloba dois sentidos: eficiência que se refere ao meio e eficácia a resultado.

Aplicando estas concepções à execução fiscal, percebe-se que a necessidade de uma atualização para que funcione como mecanismo efetivo de recuperação de crédito, é premente para que não reflita a imbecilidade da superlativização da racionalidade burocrática. Portanto, buscou-se apresentar, nesse trabalho algumas reflexões e alternativas para se aperfeiçoar a execução fiscal, sem desconsiderar que há outras medidas que não foram tratadas nesse breve trabalho, porém, são de extrema importância, notadamente, em créditos de pequeno valor, como é o caso do protesto extrajudicial de Certidões de Dívida Ativa.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AMARAL, Antônio Carlos Cintra. **O princípio da Eficiência no Direito Administrativo**. *Revista Diálogo Jurídico*, Salvador-BA, nº 13. Junho/agosto de 2002, p.4. Disponível em <<http://www.direitopublico.com.br/pdf/14/DIALOGO-JURIDICO-14-JUNHO-AGOSTO-2002-ANTONIO-CARLOS-CINTRA-AMARAL.pdf>>, Acesso em 4 de setembro de 2011.
- ARAGÃO, Alexandre Santos. **O princípio da eficiência**. *Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico (REDAE)*, Salvador-BA, nº4. Novembro e dezembro de 2005 e janeiro de 2006. Disponível em: <http://www.direitodoestado.com/revista/REDAE-4-NOVEMBRO-2005-ALEXANDRE%20ARAG%C3%83O.pdf>>, Acesso em 8 de setembro de 2011.
- BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Princípio Constitucional da Eficiência Administrativa**. Belo Horizonte: Mandamentos Editora, 2004.
- BOBBIO, Norberto. **Liberalismo e Democracia**. São Paulo: Brasiliense, 2000. BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988.
- BRASIL. Relatório de Gestão do exercício de 2010 da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Brasília, 2011. Disponível em <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/institucional/relatorio-de-gestao/Relatorio%20de%20Getao%202010.pdf>, Acesso em: 13 out. 2011.
- BRASIL. Relatório de Obserção nº 2 **Indicadores de Iniquidade do Sistema Tributário Nacional**, de março de 2011. Disponível em <<http://www.cdes.gov.br/conteudo/6808/publicacoes-do-cdes.html>> Acesso em: 14 out. 2011.
- CAMPOS, Gustavo Caldas Guimarães de. **Execução Fiscal e Efetividade – Análise do modelo brasileiro à luz do sistema português**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.
- CASTRO JÚNIOR, Osvaldo Agripino de. **A democratização do Poder Judiciário**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 1998.
- CASTRO, M. Faro de. **Direito, Tributação e Economia no Brasil: Aportes da Análise Jurídica da Política Econômica**, Revista da PGFN, 2011, no prelo.
- GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **A execução fiscal administrativa no Direito Tributário comparado**. Belo Horizonte: Fórum, 2009, p.11.
- GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **Direito & Literatura–Ensaio de Síntese Teórica**. Coleção Arte e Direito – 2. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.
- IPEA, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Comunicados do IPEA. **Custo Unitário do Processo de Execução Fiscal na Justiça Federal**, nº 83. Brasília-DF, 21 de maio de 2011. Disponível em <http://agencia.ipea.gov.br/>

[images/stories/PDFs/comunicado/110331_comunicadoipea83.pdf](#), Acesso em 13 de outubro de 2011.

IPEA, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Comunicados do IPEA. **Receita Pública: Quem paga e como se gasta no Brasil**, nº 22. Brasília-DF, 30 de junho de 2009. Disponível em <http://www.ipea.gov.br/sites/000/2/pdf/comunicado_da_presidencia_n22.pdf>, Acesso em 13 de outubro de 2011.

IPEA, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Texto para discussão. HOFFMANN, Rodolfo; SILVEIRA, Fernando Gaiger; e PAYERAS, José Adrian. **Progressividade e sacrifício eqüitativo na tributação**, nº 1.188. Brasília, maio de 2006. Disponível em <http://www.ipea.gov.br/pub/td/2006/td_1188.pdf>, Acesso em 13 de outubro de 2011

LAGEMANN, Eugênio. **Tributação eqüitativa**. Ensaio FEE, Porto Alegre, v. 22, n.1,

MACCORMICK, Neil. **Argumentação jurídica e teoria do direito**. Tradução Waldéa Barcellos; revisão da tradução Marylene Pinto Michael. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

MAIA, Jorge Amaury Nunes. **Os maiores desafios do Estado na reforma do Código de Processo Civil**. *Revista do Tribunal Regional Federal da Primeira Região*, número 8, Brasília-DF, ano 22, p. 23 agosto/2010.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 22ª Ed ver e atual até a Emenda Constitucional 53, de 19.12.2006. São Paulo: Malheiros, 2007.

PASSOS, José Joaquim Calmon de. **A crise do Poder Judiciário e as reformas instrumentais: avanços e retrocessos**. *Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado*, Salvador-BA, nº 5, março/abril/maio de 2006. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com/revista/RERE-5-MARÇO-2006-CALMON%20PASSOS.pdf>>, Acesso em 13 de outubro de 2011.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário, Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 9ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de Direito Civil: Volume I – Introdução ao Direito Civil- Teoria Geral de Direito Civil**. 23ªed. revista e atualizada pro Maria Celina Bodin de Moraes. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2009.

PEREIRA, Luiz Carlos Bresser. **Da administração pública burocrática à gerencial**. *Revista do Serviço Público*, Brasília, nº 47. Maio de 1996. Disponível em: <<http://academico.direito-rio.fgv.br/ccmw/images/1/1d/Bresser.pdf>>, Acesso em 1 de fevereiro de 2011.

REALE, Miguel. **Lições Preliminares de direito**. 27.ed. São Paulo, Saraiva, 2002.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. São Paulo: Malheiros, 2007.

SZKLAROWSKY **Os procuradores da Fazenda Nacional–A advocacia Pública – A Lei de Execução Fiscal 30 anos**. In: SANTOS, Herta Rani Teles; DEUSDARÁ, Ingrid Caroline Cavalcante de Oliveira; LACERDA, Sara de França. **Execução Fiscal: Um tema atual sob diferentes olhares**. Brasília: Consulex, 2011,

VASQUES, Sérgio. **Origem e Finalidades dos Impostos Especiais de Consumo**. R.Fórum de Dir. Tributário – RFDT, Belo Horizonte, ano 3, n.17, 2005.



CONCEPÇÕES HERMENÊUTICAS A RESPEITO DO PROPÓSITO NEGOCIAL COMO ELEMENTO DA ELISÃO TRIBUTÁRIA NO DIREITO BRASILEIRO

*Hermeneutic Conceptions Regarding the Business Purpose as
Element of tax Avoidance in Brazilian Law*

Mario Augusto Carboni

Doutorando em Direito Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo – USP. Mestre em Direito do Trabalho e Seguridade Social pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo – USP. Especialista em Direito Público pela Universidade de Brasília-UnB. Especialista em Direito Processual Civil pelo Instituto de Ensino Superior COC. Pós-graduado em Administração Pública e Gestão Corporativa pela Fundação Getúlio Vargas-FGV-SP. Procurador-Seccional da Fazenda Nacional em Ribeirão Preto-SP

SUMÁRIO: 1 Introdução; 2 Propósito negocial; 2.1 Origem; 2.2 Delimitação conceitual; 2.3 Propósito negocial no direito comparado; 3 Elisão tributária e propósito negocial no sistema jurídico tributário brasileiro; 3.1 Ponto de partida: o alcance da norma do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional; 3.2 Propósito negocial na perspectiva pós-positivista da capacidade contributiva e da solidariedade social; 3.3 Propósito negocial na perspectiva positivista da legalidade e da segurança jurídica; 4 Considerações finais; Referências bibliográficas.

RESUMO: O presente artigo tem por escopo investigar as perspectivas hermenêuticas sobre a utilização da doutrina do propósito negocial na análise da juridicidade das atividades de planejamento tributário voltadas à elisão fiscal perante as normas do ordenamento jurídico nacional.

PALAVRAS-CHAVE: Propósito negocial. Elisão fiscal. Planejamento tributário. Capacidade contributiva. Solidariedade social.

ABSTRACT: *This paper has the purpose to investigate the hermeneutical perspectives on the use of the doctrine of business purpose in analyzing the legality of tax planning activities aimed at tax avoidance.*

KEYWORDS: Business purpose. Tax avoidance. Tax planning. Tax paying ability. Social solidarity.

1 INTRODUÇÃO

A análise do propósito negocial no sistema jurídico tributário brasileiro atrela-se fundamentalmente na investigação sobre os limites e possibilidades do planejamento tributário diante das normas jurídicas que compõem o ordenamento jurídico nacional.

Inicialmente deve-se atenção à questão semântica que recebe destaque nessa matéria, especialmente para distinção do campo da licitude e ilicitude das atividades de planejamento tributário. Na doutrina encontram-se as expressões *elisão fiscal*, *evasão* ou *elusão* para referenciar aspectos das condutas de planejamento tributário.

Paulo Ayres Barreto¹ utiliza a expressão *elisão tributária* para se referir ao planejamento tributário na acepção de conduta lícita dos contribuintes no sentido de evitar, reduzir ou postergar o pagamento de tributos, ao passo que *evasão* é conduta ilícita. Hugo de Brito Machado², ao contrário, toma o termo *evasão fiscal* para designar a conduta lícita do contribuinte para economia de tributo, ao passo que *elisão* denota o emprego de meios ilegítimos e ilícitos para se furtar ao pagamento de tributos.

Heleno Torres ao cuidar das atividades de planejamento tributário propõe, à semelhança do tratamento na doutrina estrangeira, a figura da *elusão tributária*. Segundo o autor o termo *elisão*, do latim *elisione*, significa ato ou efeito de elidir, eliminar, suprimir, ao passo que *eludir*, do latim *eludere*, significa evitar ou esquivar-se com destreza, furtar-se com habilidade ou astúcia, ao poder ou influência de outrem. Assim, *elusão tributária* é o fenômeno pelo qual “*o contribuinte usa de meios dolosos para evitar a subsunção do negócio praticado ao conceito normativo do fato típico e a respectiva imputação dos efeitos jurídicos, de constituição da obrigação tributária, tal como previsto em lei.*”³

A *elusão tributária* diferentemente da *evasão fiscal* em que se identifica afronta direta à lei, pode ser vista como um terceiro gênero das atividades de planejamento tributário, uma zona cinzenta entre as atividades lícitas ou *elisivas* e as atividades ilícitas ou *evasivas*, na qual se encontram negócios jurídicos aparentes praticados mediante utilização de artefatos para redução ou eliminação da carga tributária, e que dependem do tratamento de cada ordenamento jurídico para reconstruir a ação do contribuinte com vistas a desvendar a realidade atrativa da imposição tributária, a exemplo das teorias da prevalência da substância sobre a forma

1 BARRETO, Paulo Ayres. *Elisão tributária: limites normativos*. São Paulo: USP, 2008, p. 208.

2 MACHADO, Hugo de Brito. *A norma antielisão e o princípio da legalidade—análise crítica do parágrafo único do art. 116 do CTN. O planejamento tributário e a lei complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 115.

3 TORRES, Heleno. *Limites ao planejamento tributário—normas antielusivas (gerais e preventivas)—a norma geral de desconsideração de atos ou negócios no direito brasileiro*. In MARIN, James. (Coord). *Tributação e antielisão*. Livro 3. Curitiba: Juruá, 2003, p. 36.

e do propósito negocial no Reino Unido e Estados Unidos da América, o abuso de formas ou de estruturação jurídica na Alemanha ou conflito na aplicação da norma tributária na Espanha⁴.

Quando se adotam três campos semânticos para determinação do conteúdo linguístico das facetas de um mesmo fenômeno, a exemplo das expressões como elisão, elusão e evasão, se amplia sobremaneira o problema da delimitação das questões.

Assim, deixadas as divergências conceituais e semânticas à parte, identifica-se certa inclinação pela doutrina majoritária no sentido de que elisão fiscal liga-se à hipótese de economia lícita de tributos, ao passo que evasão fiscal refere-se à economia ilícita, ilegítima ou de sonegação tributária.

Em razão disso e da inexistência de consenso doutrinário para definição dos termos identificadores dos limites da licitude do planejamento tributário, adota-se doravante, na linha do entendimento majoritário, o termo elisão para as atividades lícitas e admissíveis de planejamento tributário e o termo evasão para as atividade ilícitas e repudiadas pelo ordenamento jurídico.

Pois bem, diante da polarização das condutas de planejamento tributário em elisivas e evasivas, tem-se que há naquelas um campo em que se admite o planejamento tributário com o fim de evitar, reduzir ou retardar a ocorrência do fato gerador do tributo. Entretanto, é nesse cenário de possibilidades elisivas que se encontram os negócios jurídicos que muitas vezes são apenas aparentes, viciados ou desprovidos dos elementos essenciais e que podem apontar na direção da evasão fiscal, abrindo-se espaço para sua requalificação para fins tributários, precedida da desconsideração e inoponibilidade ao Fisco.

Diversos institutos e teorias jurídicas, como o propósito negocial, o abuso de formas, o abuso de direito, a fraude à lei, o dolo, a simulação e a dissimulação têm sido utilizados pela administração tributária nacional e estrangeira para identificar os artefatos e os negócios jurídicos aparentes que sob o manto elisivo da livre iniciativa, autonomia da vontade e liberdade organizacional configuram verdadeiras condutas evasivas fiscais, desconsideráveis para permitir a incidência da norma tributária impositiva mediante requalificação.

No presente trabalho são apresentados resultados investigativos sobre a doutrina do propósito negocial no direito comparado, posto que ordenamento jurídico brasileiro não contém dispositivo normativo expresso a respeito do propósito negocial como elemento de validade dos negócios jurídicos perante a administração tributária, sendo que as construções da jurisprudência nacional, especialmente no cenário da

4 ROSEMBUJ, Túlio. *El fraude de ley. La simulación e el abuso de las formas en el derecho tributario*. 2. ed. Madrid: Marcial Pons, 1999, p. 105.

jurisdição administrativa tributária, tem-se se pautado pela interpretação das normas nacionais mediante a importação de conceitos retirados de sistemas jurídicos estrangeiros, de modo que se torna relevante ao estudo da matéria levar em consideração o tratamento do propósito negocial no direito tributário comparado.

E por fim, são evidenciados no decorrer das reflexões os fundamentos hermenêuticos da doutrina jurídica nacional polarizados na adoção ou refutação da aplicabilidade da teoria do propósito negocial como elemento validador dos negócios jurídicos e transações ligadas ao planejamento tributário dos contribuintes diante das normas do sistema jurídico tributário brasileiro, sob as luzes fundamentadoras de linhas positivistas e pós-positivistas ligadas à leitura e releitura de valores e princípios ligados à solidariedade social, eficácia positiva do princípio da capacidade contributiva, segurança jurídica, tipicidade cerrada e princípio da legalidade, os quais balizam, em última análise, a configuração da doutrina do *business purpose* no direito brasileiro.

2 PROPÓSITO NEGOCIAL NO CAMPO DO DIREITO TRIBUTÁRIO

2.1 ORIGEM DO INSTITUTO

Pode-se apontar a origem da teoria do propósito negocial ou *business purpose theory* no direito suíço e no direito norte-americano. Pela teoria em foco, tem-se que a legitimidade da elisão tributária decorre da necessária existência de algum objetivo, propósito ou utilidade, de natureza material ou econômica que impulse e fundamente a prática de atos jurídicos pelos contribuintes, não sendo tolerado a finalidade ou propósito relacionado puramente à economia de tributos⁵.

Consoante se extrai da construção jurisprudencial suíça, a elisão fiscal não será válida e legítima “*se a forma de direito civil eleita pelas partes é insólita e não corresponde à situação econômica; se a tal fato se acresce uma apreciável economia de impostos e se ficar patente que tal estado das coisas não tem outra explicação senão a redução da carga fiscal.*”⁶

Por sua vez, a teoria do propósito negocial no direito norte-americano construiu-se para aplicação nas chamadas reorganizações societárias ou empresariais, que albergam as mutações societárias decorrentes da fusão, cisão e incorporação de sociedades ou pessoas jurídicas, de modo a buscar o alcance de vantagens no campo da tributação. Segundo a teoria, é imprescindível que as reorganizações empresariais apresentem alguma

5 DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Bushatsky, 2. ed. 1977, p. 75.

6 DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. Op. cit. p. 76.

utilidade negocial, de modo que serão ilícitas se evidenciarem apenas a finalidade ou escopo de redução substancial do tributo.

O *leading case* “Gregory v. Helverin” (293, U.S. 465) é relacionado pelo doutrina como aquele que serviu de origem para a construção da teoria do propósito negocial nos Estados Unidos da América. No julgamento do referido caso pela Suprema Corte dos Estados Unidos em 07 de janeiro de 1935, ficou afastada a formatação de um negócio em razão da prevalência da substância sobre a forma, fixando-se a orientação de que os tribunais levam em consideração os fatos e não os meros rótulos, traduzida da máxima “*The courts looks to facts, not to labels*”⁷.

A partir do *leading case* considerado e das subseqüentes decisões da jurisprudência norte-americana, a doutrina fixou a teoria de que o propósito negocial pode ser identificado com base em três testes: o teste de permanência da reorganização societária levada a efeito, de forma que não se qualificam no conceito legal de reorganizações, aquelas efêmeras, ou seja, que não objetivem conseqüências permanentes ou duradouras; o teste da vantagem societária, por meio do qual, sem considerar a vantagem tributária, a reorganização deve assegurar um benefício à sociedade remanescente, sem confundir com um benefício advindo diretamente aos seus sócios; e por fim, o teste da economia fiscal, por força do qual não serão consideradas lícitas as reorganizações se o escopo único identificado nas negociações e transações jurídicas realizadas for o de reduzir tributos.

2.2 DELIMITAÇÃO CONCEITUAL

Tomadas por fundamentos as origens e os casos relacionados à construção da teoria do propósito negocial verifica-se que o seu conceito está atrelado à eficácia e validade do negócio jurídico perante a administração tributária consoante sua finalidade, escopo ou propósito motor apresente como elemento central o desiderato negocial, econômico, mercantil.

Não há previsão expressa sobre o propósito negocial vigente no direito positivo brasileiro de onde se possa extrair certa delimitação normativa.

Houve referência ao propósito negocial durante a vigência da Medida Provisória nº 66/2002 ao pretender regular como antielisiva a norma do parágrafo único do art. 116, do Código Tributário Nacional–Código Tributário Nacional.

O artigo 14 do referido ato normativo estabeleceu que eram passíveis de desconsideração pela administração tributária os atos ou negócios

7 ABRAHAM, Marcus. *Os 10 anos da norma geral antielisiva e as cláusulas do propósito negocial e da substância sobre a forma presentes no direito brasileiro*. In Revista Dialética de Direito Tributário. nº 192. São Paulo: Ed. Dialética, 2011, p. 88.

jurídicos que visassem a reduzir o valor de tributo, a evitar ou a postergar o seu pagamento ou a ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária. Sendo que, para a desconsideração de ato ou negócio jurídico a medida provisória determinou que se deveriam levar em conta, entre outras, a ocorrência de falta de propósito negocial ou abuso de forma.

Na ocasião, pode-se dizer que certas balizas para conceituação do propósito negocial no sistema jurídico brasileiro foram traçadas pelo § 2º do mencionado artigo 14, o qual determinou que seria considerado indicativo de falta de propósito negocial a opção pela forma mais complexa ou mais onerosa para os envolvidos, entre duas ou mais formas para a prática de determinado ato. Entretanto, a Lei 10.637/02, na conversão da Medida Provisória 66/02, não ratificou o mencionado dispositivo, o qual perdeu vigência, não restando na legislação brasileira qualquer referência ao propósito negocial.

A doutrina tributária brasileira e as diversas decisões dos órgãos administrativos sobre a matéria⁸ ao tratarem do tema do propósito negocial fazem referência ao desnaturamento da função objetiva do negócio jurídico, exigindo a existência de causas reais, de modo que o conceito do propósito negocial vem sendo sedimentado em proximidade com as figuras da invalidade do negócio jurídico e da ilicitude pelo abuso de direito ou mesmo pelo abuso de formas, conforme será tratado alhures.

Desse modo, os negócios jurídicos praticados pelas empresas e agentes econômicos devem apresentar sempre finalidade negocial, relegado a segundo plano os efeitos tributários, posto que se comprovado que o único propósito do negócio jurídico entabulado corresponde a meio para obtenção de vantagem fiscal ou redução de tributos está-se diante de negócio ilegítimo e inoponível ao Fisco.

Ao tratar do tema Paulo Ayres Barreto ensina que “a teoria do propósito negocial centra-se em critérios subjetivos: a real intenção do contribuinte que pratica certos atos que geram economia fiscal ou redução de tributos”⁹.

Em última análise pode-se afirmar que o que busca a doutrina do propósito negocial é que o uso das formas jurídicas devem expressar fielmente os eventos da realidade fenomênica. Assim, levando em consideração que as sociedades empresárias têm sempre como objetivo auferir lucros, não é razoável ou crível conceber que no exercício das suas atividades não haja, mesmo que mediatamente, traços demonstrativos da sua finalidade econômica lucrativa, de modo que são desprovidos

8 Podem ser citados como exemplos os seguintes julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais–CARF, em âmbito federal: Acórdão nº 103-23.357, Acórdão nº 101-95.552 e Acórdão nº 101-96.087.

9 BARRETO, Paulo Ayres. Op. cit., p. 232.

de validade os negócios jurídicos praticados apenas com o propósito de economia de tributos, sem qualquer evidência econômica ou negocial ligada aos objetivos empresariais.

2.3 PROPÓSITO NEGOCIAL NO DIREITO COMPARADO

No direito comparado são encontradas diversas referências ao propósito negocial como elemento de validação das condutas de planejamento tributário levadas a efeitos pelos contribuintes com vistas à redução, postergação ou eliminação da imposição tributária mediante processos e negócios juridicamente arquitetados com a finalidade de economia de tributos.

O ordenamento jurídico brasileiro não contém dispositivo normativo a respeito do propósito negocial como elemento de validade dos negócios jurídicos perante a administração tributária, sendo que as construções da jurisprudência nacional, especialmente no cenário da jurisdição administrativa tributária, tem-se se pautado pela interpretação das normas nacionais mediante a importação de conceitos retirados de sistemas jurídicos estrangeiros, de modo que se torna relevante ao estudo da matéria levar em consideração o tratamento do propósito negocial no direito tributário comparado.

O sistema jurídico por excelência que comporta a utilização da análise do propósito negocial dos atos jurídicos com reflexos tributários é o norte-americano, que ao lado do sistema suíço, deu origem à teoria da finalidade negocial ou teste do propósito negocial (*business purpose test*), conforme noticiado linhas acima.

A exemplo do que ocorre em outros países da linha jurídica do direito consuetudinário (*common Law*), nos Estados Unidos da América, a utilização do método interpretativo jurisprudencial apresenta-se como elemento-chave para o combate às condutas ilícitas de planejamento tributário.

Nesse diapasão, as cortes norte-americanas se valem de algumas teorias para auxiliar na identificação das casos representativos de evasão fiscal, cujo alvo motor é a redução ou eliminação da carga tributária, a exemplo da substância sobre a forma (*substance over form*), etapas da transação (*step transaction*), propósito negocial (*business purpose*), fraude nas transações (*sham transaction*) e conteúdo econômico (*economic substance*). Verifica-se dentro desse rol de teorias utilizadas pelas cortes norte-americanas, a do propósito negocial, que acaba por abarcar em visão mais ampla o conteúdo econômico e a substância dos negócios jurídicos.

Segundo escólio de Ricardo Lodi Ribeiro “*nos Estados Unidos predomina a teoria do business purpose test, com o exame, pela administração fiscal, da intenção negocial do contribuinte. Assim, se os negócios jurídicos*

carecem de motivação econômica, diversa da economia fiscal, pode haver desqualificação pela Fazenda Pública”.¹⁰

No mesmo sentido, o ordenamento jurídico na Inglaterra, de matiz consuetudinária, adota para análise da ilicitude do planejamento tributário (*tax evasion*), a teoria da substância sobre a forma e a busca pelo propósito da operação entabulada.

Na França, cuja linha jurídica é da tradição romano-germânica, e portanto calcado o ordenamento jurídico em normas gerais e abstratas, não há referência expressa ao propósito negocial, entretanto sua consideração extrai-se da normativa a respeito da cláusula geral antielisiva constante no artigo 64 do *Livre de Procédures Fiscales*, o qual trata sobre as hipóteses de caracterização do abuso de direito para fins de desqualificação fiscal dos negócios jurídicos, nos casos em que o ato seja fictício e que a motivação seja exclusivamente fiscal.

Na Alemanha, a questão do controle do planejamento tributário encontra-se no §42 do Código Tributário Alemão (AO, 1977). Pode-se extrair a seguinte redação do texto legal alemão¹¹:

(1) Não será possível contornar a legislação tributária pelo abuso de opções legais de planejamento fiscal. Se os elementos para preencher a incidência de determinada regra tributária específica forem preenchidos, as consequências legais devem ser determinadas de acordo com aquela regra. Quando isto não for o caso, o pedido de crédito fiscal deve, em caso de um abuso na acepção da subseção (2) abaixo, surgir da mesma maneira como ele surge através do uso de opções legais apropriadas para as transações econômicas em causa.

(2) Um abuso será considerado existente quando uma opção legal inapropriada é escolhida e, em comparação com a opção apropriada, leva a vantagens tributárias sem intenção do Direito para o contribuinte ou terceiro. Isso não se aplica quando o contribuinte fornece evidências de razões não tributárias para a opção selecionada que são relevantes quando vistos de uma perspectiva global.

No que tange ao propósito negocial, no direito alemão encontra ressonância na complementação do dispositivo legal do AO acima citado, posto que para análise do planejamento juridicamente inapropriado verifica-se se este se encontra sem fins econômicos, inconstante, complicado, ininteligível, artificial, supérfluo, ineficaz e incongruente¹².

10 RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Justiça, interpretação e elisão tributária*. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2003. p. 160

11 Gesetze ganz einfach. Abgabenordnung (AO) §42 Missbrauchtatbestand. Disponível em: <http://gesetze-ganz-einfach.de>. Acesso em: 02. jul. 2013

12 Gesetze ganz einfach. Abgabenordnung (AO) §42 Missbrauchtatbestand. Disponível em: <http://gesetze-ganz-einfach.de>. Acesso em: 02. jul. 2013.

Na Espanha a legislação tipifica institutos inseridos na política antielisiva, adotando-se a fraude à lei, a simulação e o abuso de forma nos artigos 24, 25 e 28.2 da Ley General Tributária. Também não há referência autônoma ao propósito negocial, o qual decorre da conceituação dos institutos acima citados, em especial da fraude à lei, importando citar o art. 24 da LGT, que assim dispõe: *“Para evitar el fraude de ley se extenderá que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos, actos o negocios jurídicos realizados con el propósito de eludir el pago del tributo, amparándose en texto de normas dictadas con distinta finalidad, siempre que produzcan un resultado que se dé audiencia al interesado. Los hechos, actos o negocios jurídicos ejecutados en fraude de ley tributaria no impedirán la aplicación de la norma tributaria eludida ni darán lugar al nacimiento de las ventajas fiscales que se pretendía obtener mediante ellos. (...)”*.

Na Argentina, conforme se extrai da Lei Nacional nº 11.683, há a positivação da interpretação teleológica ou da consideração econômica, eis que consta a seguinte determinação legal: *“En la interpretación de las disposiciones de esta ley o de las leyes impositivas sujetas a su régimen, se atenderá al fin de las mismas y a su significación económica. Sólo cuando no sea posible fijar por la letra o por su espíritu, el sentido o alcance de las normas, concepto o términos de las disposiciones atendidas, podrá recurrirse a las normas, conceptos y términos del derecho privado”*.

Assim, o ordenamento jurídico argentino, a exemplo dos demais considerados, traz conceitos de significação econômica para as normas tributárias, o que dá ensejo à aplicação do propósito negocial, posto que a substância negocial e não a formatação jurídica do negócio é o ponto-chave para o alcance fiscal das transações, o que dá liberdade à administração tributária para buscar a evidência econômica dos negócios, independentemente das formas jurídicas adotadas, e verificado o elemento econômico do ato jurídico, aplicar a norma tributária impositiva adequada segundo a capacidade contributiva do agente.

3 ELISÃO TRIBUTÁRIA E PROPÓSITO NEGOCIAL NO SISTEMA JURÍDICO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

3.1 PONTO DE PARTIDA: O ALCANCE DA NORMA DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 116 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

O tratamento do propósito negocial no direito brasileiro encontra-se no plano da interpretação do alcance da norma constante no parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, acrescentado pela Lei Complementar nº 104/2001, vazada nos seguintes termos *“a autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados*

com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”.

Desde a inserção desta norma no sistema jurídico tributário brasileiro a doutrina se debruça a estudá-la principalmente em dois aspectos. O primeiro consiste em desvendar sua natureza jurídica e seu alcance. O segundo aspecto diz respeito à aplicabilidade da referida norma quanto aos poderes de descon sideração dos atos e negócios jurídicos atribuídos à autoridade fiscal diante da menção expressa de que devem ser observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Quanto a este segundo aspecto de preocupação hermenêutica sobre a aplicabilidade da norma do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, parcela da doutrina defende sua eficácia imediata.

Entretanto, a doutrina majoritária adota posição no sentido da necessária superveniência de lei ordinária que regulamente o procedimento tendente à sua eficácia. Nesse sentido Paulo de Barros Carvalho ensina que:

Pode acontecer que uma norma válida assum a o inteiro teor de sua vigência, mas por falta de outras regras regulamentadoras, de igual ou inferior hierarquia, não possa juridicizar o fato, inibindo-se a propagação de seus efeitos. Ou ainda, pensemos em normas que façam a previsão de ocorrências factuais possíveis, mas, tendo em vista dificuldades de ordem material, inex istam condições para que se configure em linguagem incidência jurídica. Em ambas as hipóteses teremos uma norma válida dotada de vigência plena, porém impossibilitada de atuar. Chamemos a isso de ‘ineficácia técnica’. Tércio Sampaio Ferraz Jr. utiliza ‘ineficácia sintática’ no primeiro exemplo e ‘ineficácia semântica’ no segundo. As normas jurídicas são vigentes, os eventos do mundo social nelas descritos se realizam, contudo as regras não podem juridicizá-los e os efeitos prescritos também não se irradiam. Falta a essas normas “eficácia técnica”¹³.

Na mesma direção encontra-se a conclusão de Ives Gandra da Silva Martins, para quem *“a eficácia da norma é futura e condicionada, não podendo, pois, dar suporte a qualquer ação fiscal para fazê-la efetiva, sem lei que crie os procedimentos pertinentes para tal fim”*¹⁴.

13 FERRAZ JR., Sampaio. *Teoria da Norma Jurídica*. Rio de Janeiro: Forense, 1968. Apud BARROS CARVALHO, P. Curso de Direito Tributário. 16. Ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

14 MARTINS, Ives Gandra da S. Norma anti-elisão tributária e o princípio da legalidade, à luz da segurança jurídica. RDDT 119/120, ago/2005. In PAULSEN, L. *Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, p. 949.

Também James Marins entende que o dispositivo legal em questão somente poderá ser aplicado ao caso concreto após a vigência da lei ordinária regulamentadora por força do princípio da anterioridade¹⁵.

Marco Aurélio Greco entende que não poderá a Administração Tributária praticar ato de descon sideração fundamentado nesse dispositivo (exceto nos casos de abuso ou fraude à lei), haja vista que a natureza da ação administrativa e o princípio da legalidade insculpido no artigo 37, caput, da Constituição Federal de 1988, mostram que se trata de norma de eficácia limitada, cuja eficácia e aplicabilidade dependem da edição de lei ordinária. Para esse doutrinador, excetuando-se os casos de dissimulação, abuso de direito e fraude à lei, enquanto não for editada a lei ordinária para disciplinar os procedimentos de aplicação do dispositivo supracitado, não pode a Administração exercer esta competência do modo e sob a forma que livremente escolher¹⁶.

Por sua vez, Paulo Ayres Barreto¹⁷ entende que enquanto a lei ordinária não disciplinar o procedimento de descon sideração dos negócios jurídicos celebrados para dissimular a ocorrência do fato gerador, não será aplicado o artigo 116, parágrafo único, do CTN, pois há eficácia técnica, de natureza sintática.

Quanto à natureza jurídica e o alcance da norma do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, identifica-se na doutrina nacional a polarização das conclusões hermenêuticas em duas direções vetoriais opostas, a ser tratada nos tópicos subsequentes em específico quanto à abertura jurídica para aplicação da teoria do propósito negocial.

Em apertada síntese pode-se dizer que num pólo interpretativo encontra-se a doutrina chamada de moderna que num viés pós-positivista à luz da jurisprudência dos valores e com fulcro na solidariedade social e eficácia positiva do princípio da capacidade contributiva qualifica a norma do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional como cláusula geral antielisiva, com vistas a proibição da elisão abusiva, nos moldes do ordenamento jurídico francês.

Por outro lado, encontra-se a parcela da doutrina, chancelada como tradicional, que direciona o sentido e alcance da referida norma à luz do positivismo jurídico, especialmente com fundamento no princípio da legalidade, tipicidade cerrada e segurança jurídica.

15 MARINS, James (coord.). *Tributação & antielisão*. Curitiba: Juruá, 2002, p.129.

16 GRECO, Marco Aurélio. *Procedimentos de descon sideração de atos ou negócios jurídicos – o parágrafo único do artigo 116 do CTN*. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, nº 75, 2001, p. 133.

17 BARRETO, Paulo Ayres. Ob. cit., p.269.

3.2 PROPÓSITO NEGOCIAL NA PERSPECTIVA PÓS-POSITIVISTA DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E SOLIDARIEDADE SOCIAL

A perspectiva de adoção da teoria do propósito negocial no direito brasileiro funda-se na chamada doutrina moderna, influenciada pelos ideais pós-positivistas fixados na vertente hermenêutica da jurisprudência dos valores, segundo a qual deve haver uma reaproximação entre a Ética e o Direito, bem como sob o viés jurídico sobressaem os valores fundantes do sistema e os princípios como orientações de otimização, de modo que haja uma simbiose entre a interpretação teleológica e a interpretação sistemática, como pontos marcantes do Estado Democrático de Direito¹⁸.

Especialmente no campo tributário a jurisprudência dos valores propõe a ponderação entre o princípio da capacidade contributiva, vinculado à justiça fiscal e argumentação democrática, e o princípio da legalidade, atrelado que está à segurança jurídica na sua qualificação como segurança-regra¹⁹.

Considerando o ordenamento jurídico tributário nacional, a jurisprudência dos valores remete sempre aos princípios da igualdade, da capacidade contributiva e da solidariedade social, princípios evidentemente caros a qualquer sistema tributário, em especial o brasileiro, largamente marcado pela tentativa de equalizar os ônus tributários entre os contribuintes.

Amparado na jurisprudência dos valores, especialmente pela metodologia elaborada por Karl Larenz, Ricardo Lobo Torres afirma que o contribuinte deve se manter nos limites da possibilidade expressiva da letra da lei, ou seja, que não cometa abusos quando pratica atos elisivos.

Assim, o planejamento tributário lícito decorre da autonomia individual dos contribuintes, ficando restrita, porém, aos limites da razoabilidade, da proteção à segurança jurídica e ao princípio da justiça. Neste sentido, quando o contribuinte atua em campo lacunoso do texto legal, de modo a estruturar negócio jurídico formalmente lícito, mas com finalidade apenas de economizar tributos, empreende-se interpretação que transborda os limites da lei, agindo em senda de ilicitude.

Segundo ensinamento de Lobo Torres, as normas antielisivas têm como fundamento justamente cercar a interpretação analógica, distorcida do contribuinte, sendo – neste sentido – contra-analógica, amparadas obviamente pelos princípios da igualdade e da capacidade contributiva.

Em realidade, a contra-analogia ocorre na hipótese da autoridade administrativa requalificar os atos praticados pelos contribuintes, que seriam inconsistentes em vista do ordenamento jurídico amparado por

18 TORRES, Ricardo Lobo. *Legalidade tributária e riscos sociais*. In Revista Dialética de Direito Tributário, nº 59, São Paulo: Dialética, 2000, p. 105.

19 TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito Tributário*. Vol. 1. Porto Alegre: Sérgio Fabris, 2008, p. 194.

valores como a legalidade tributária. A escolha de norma de cobertura inadequada pelo contribuinte seria afastada pelas normas antielisivas de dois modos, basicamente, a contra-analogia e a redução teleológica, consistente em técnica pela qual “a autoridade administrativa reduz o alcance da lei à sua finalidade econômica”.

Para sustentar a posição de que haveria mesmo uma norma antielisiva, Lobo Torres afirma que a dissimulação, tal qual regulado pelo art. 116 do CTN, refere-se não ao fato gerador concreto, mas ao fato gerador abstrato, não corretamente subsumido pelo contribuinte.

Nesse campo de interpretação teleológica e valorativa, baseada em ideais pós-positivistas, merece destaque o escólio de Marco Aurélio Greco quanto à eficácia positiva da capacidade contributiva.

O princípio da capacidade contributiva está previsto expressamente na Constituição Federal de 1988, a qual determina no § 1º do art. 145, que sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Para Marco Aurélio Greco, a capacidade contributiva não é apenas um limite negativo ao poder de tributar, mas também um comando positivo do constituinte e que a tributação deve alcançá-lo onde for detectada a capacidade contributiva²⁰.

Assim, a capacidade contributiva está ligada à aptidão para participar do rateio das despesas públicas como instrumento da busca de uma sociedade mais justa e solidária.

Desse modo, os negócios jurídicos praticados com o único propósito de fuga à imposição tributária não encontram sustentação jurídica, sendo viciados, posto que representam agressão à solidariedade social²¹.

Nesse sentido, a simulação, que legitima a desconsideração dos negócios jurídicos no CTN, não mais está ligada ao aspecto da vontade, mas sim à causa do negócio jurídico. Por isso, em última análise, dever ser questionada a causa real versus a causa aparente do negócio, e assim, se a causa do negócio aparente estiver ligada exclusivamente à finalidade de reduzir ou eliminar a incidência do tributo, surge para a autoridade administrativa tributária, com base na solidariedade social, o poder de desqualificar o negócio privado, por ausência de propósito negocial.

Pode-se concluir, portanto, diante das considerações da doutrina moderna, que a figura do propósito negocial, ao lado do abuso de direito e do abuso de formas, são extraídas do sistema jurídico brasileiro e se encontram no mesmo rol das figuras do dolo, fraude, simulação e

20 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. São Paulo: Editora Dialética, 2004, p. 184/186.

21 *Ibidem*, p. 185.

dissimulação, estes previstos em regras específicas da legislação tributária (CTN), como instrumentos à disposição para serem utilizados pela administração tributária para fins de desconsiderar os atos ou negócios jurídicos levados a efeito pelos contribuintes com vistas à evitar, reduzir ou retardar a imposição tributária, posto que agressores da solidariedade social e da capacidade contributiva em sua eficácia positiva.

3.3 PROPÓSITO NEGOCIAL NA PERSPECTIVA POSITIVISTA DA LEGALIDADE E SEGURANÇA JURÍDICA

Outra perspectiva da teoria do propósito negocial no direito brasileiro subtrai-se da chamada doutrina tradicional, influenciada pelos ideais positivistas e liberais fixados na vertente hermenêutica da jurisprudência dos conceitos, segundo a qual as categorias jurídicas são produto da expressão da realidade econômica e social subjacente à norma, não cabendo ao intérprete a preocupação com dados empíricos ou externos ao ordenamento jurídico, mas sim com a lógica e com a noção sistêmica das normas jurídicas²².

Na perspectiva positivista, a primeira questão que se discute ao tratar do propósito negocial, que como visto anteriormente está intimamente ligado à interpretação da natureza jurídica e do alcance do dispositivo legal do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, é sobre a possibilidade ou não de cláusula geral antielisiva no ordenamento jurídico brasileiro.

A chamada doutrina tradicional, fundamentada nos ideais positivistas, entende a validade como a qualidade que uma norma jurídica tem de pertencer a um ordenamento jurídico de forma harmônica com os demais elementos que a compõem, sendo que para que uma norma antielisiva seja considerada válida no ordenamento jurídico brasileiro é necessário que essa norma não esteja em conflito com as demais normas que compõem o sistema tributário nacional.

Entre essas normas, no campo tributário, sobressaem o princípio da legalidade tributária, que impede o Estado de exigir o pagamento de tributo sem que tenha ocorrido a situação hipoteticamente prevista em lei como fato gerador de obrigação tributária. Há também o princípio da segurança jurídica, que está relacionado ao princípio da legalidade, na medida em que garante aos contribuintes a certeza de que não poderão ser surpreendidos com invasões indevidas e não convencionadas ao seu patrimônio, manifestadas em cobranças de tributos com base em critérios não previstos em lei.

22 MORAES, Bernardo Ribeiro. *Hermenêutica no direito tributário*. In MORAES, Bernardo Ribeiro et al. *Interpretação no direito tributário*. São Paulo: EDUC/Saraiva, 1975, p. 83-102.

Considerando, então, a elisão tributária como campo de liberdade do contribuinte de utilizar, na condução de suas atividades econômicas, formas jurídicas previstas em lei que lhe permitem economizar tributos, uma norma jurídica que permitisse a desconsideração dessa opção negocial lícita feita pelo contribuinte com a finalidade de impor a cobrança de um tributo que seria devido se o contribuinte tivesse optado pela forma negocial mais gravosa economicamente, estaria ferindo, no mínimo, os princípios da legalidade e da segurança jurídica acima mencionados, que normatizam valores extremamente caros para a manutenção de um Estado Democrático de Direito. Nesse sentido é o escólio de Paulo de Barros Carvalho, para quem:

Sem dúvida, é legítima a técnica de organização preventiva dos negócios jurídicos a serem praticados, visando à economia de tributos. Nestes casos, o particular opta por praticar atos que não se enquadrem nos modelos das normas jurídicas tributárias, alcançando, porém, resultados econômicos semelhantes àqueles decorrentes da concretização dos fatos que fariam nascer débitos tributários. (...)

Essa, inclusive, é a leitura que se deve tomar do referido princípio ontológico de que “tudo que não estiver juridicamente proibido, estará juridicamente permitido”, que, no direito tributário, adquire maior expressão quando colocados em consonância ao princípio axiológico do subsistema constitucional tributário da estrita legalidade, nos exatos termos em que, para qualquer imposição tributária, a previsão legal expressa é a forma constitucionalmente escolhida para legitimar a cobrança de tributos.²³

Nesse sentido, segundo a interpretação acima é possível afirmar que uma norma antielisiva não seria válida no ordenamento jurídico brasileiro, por desprestigiar princípios constitucionais tributários que constituem garantias fundamentais dos contribuintes, como é o caso da legalidade e, especialmente, da segurança jurídica.

Nesse cenário esclarecedoras são as lições de Paulo Ayres Barreto, para quem os limites para o exercício do poder de tributar encontram-se plasmados no plano constitucional, que minudentemente estabeleceu as bases do sistema tributário nacional, assegurando uma série de garantias individuais aos cidadãos em face do Estado, por meio da delimitação do espectro de atuação do legislador em matéria tributária, e fundamentalmente pela limitação do poder das autoridades administrativas tributárias em relação à tarefa de aplicação do arcabouço legislativo específico²⁴.

23 CARVALHO, Paulo de Barros. *Livre Iniciativa no Direito Tributário Brasileiro: Análise do artigo 116 do Código Tributário Nacional*. In: Revista de Estudos Tributários, nº 74. São Paulo: Síntese, p. 88.

24 BARRETO, Paulo Ayres. Ob. cit., p. 210.

Seguindo essa linha de raciocínio só é possível identificar na capacidade contributiva uma limitação ao poder de tributar, uma garantia individual do contribuinte e não uma porta aberta ao elasticimento do poder de tributar, bem como das autoridades administrativas fiscais para desconsiderar os negócios jurídicos por meio de interpretação casuística.

Desse modo, no sistema tributário brasileiro a busca pela efetividade do princípio da capacidade contributiva deve ser entendida como garantia fundamental do contribuinte e não pode desrespeitar o princípio da legalidade e da segurança jurídica, de maneira que previsão legal de cláusula antielisiva não seria válida no ordenamento jurídico brasileiro.

Tomando-se por base essa perspectiva apontam-se diversos caminhos interpretativos sobre a razão da norma inserta no parágrafo único do art. 116 do CTN.

Para parcela da doutrina essa alteração não teve nenhuma eficácia uma vez que o art. 149, VII, do Código Tributário Nacional já previa a possibilidade de lançamento de ofício ou revisão de lançamento nas hipóteses de dolo, fraude e simulação, sendo a dissimulação uma espécie desta última, conhecida como simulação relativa.

Segundo Paulo de Barros Carvalho²⁵, a Lei Complementar nº 104, de 2001, ao acrescentar o parágrafo único ao art. 116 do Código Tributário Nacional, não introduziu qualquer efetiva alteração normativa no ordenamento jurídico brasileiro, servindo apenas para ratificar regra já existente no direito pátrio, qual seja, aquela prevista no art. 149, VII do Código Tributário Nacional, que já autorizava, desde 1966, a desconsideração de negócios jurídicos dissimulados.

Entretanto, existe um postulado hermenêutico, segundo o qual “o legislador não utiliza palavras inúteis.” Assim, o intérprete deve se conduzir a obter a máxima eficácia do texto legal, a partir de todos os seus termos, não podendo escolher, assim, apenas aqueles que favorecem sua posição e desconsiderar ou esquecer os demais. Desse modo é possível entender que a inserção da norma do parágrafo único no art. 116, do CTN apresenta um sentido normativo.

Assim, segundo Paulo Ayres Barreto²⁶, representa mais que uma mera ratificação da simulação, pois tal comando normativo, além de representar um ato de fala de caráter perlocucionário, serve para reconhecer, que no caso da dissimulação, há dois fatos constituídos em linguagem: o simulado e o dissimulado. Por isso, no que se refere às provas, haverá um confronto entre duas manifestações de linguagem: a exarada pelo contribuinte e a exarada pela autoridade administrativa. A autoridade administrativa deverá comprovar, neste caso, a ocorrência do fato ocultado e a inoccorrência

25 CARVALHO, Paulo de Barros. Ob. cit., p. 85.

26 BARRETO, Paulo Ayres. Ob. cit., p. 217-221.

do fato aparente. Assim, justifica-se a alteração promovida pela LC nº 104/2001, para que o legislador ordinário estabeleça, especificamente com relação à dissimulação, o procedimento legal que irá definir a verdade lógica prevalente. Em síntese, a diferença semântica verificada entre os institutos da simulação e da dissimulação é que justifica a inserção do parágrafo único do artigo 116 do CTN.

Sob as vestes dessa vertente positivista ou doutrina tradicional os limites de atuação da autoridade tributária para desconsiderar os atos ou negócios jurídicos ligados ao planejamento tributário circunscrevem-se às hipóteses tratadas nas normas do direito positivo nacional.

Nesse ponto, impera observar que por haver norma tributária específica regulando as hipóteses de ineficácia dos atos e negócios jurídicos perante a autoridade tributária, consistentes nos artigos 149, VII (que tratam de dolo, fraude e simulação absoluta) e parágrafo único do artigo 116 (dissimulação ou simulação relativa), ambos do CTN, ficaria afastada segundo disposto no art. 109 do CTN, a utilização de conceitos em sentido diverso oriundos do direito privado, especificamente do Direito Civil.

Assim, a desconsideração dos negócios jurídicos pela autoridade tributária no direito positivo brasileiro somente são admitidas se configuradas as hipóteses de dolo, fraude, simulação ou dissimulação, sendo esta, mediante procedimento específico ainda a ser estabelecido segundo determina a norma do parágrafo único do art. 116 do CTN.

Portanto, no ordenamento jurídico tributário brasileiro não há espaço para a utilização da teoria do propósito negocial (tampouco do abuso de formas ou abuso de direito) pela autoridade administrativa tributária para fins de desconsiderar atos e negócios jurídicos empreendidos pelos contribuintes no exercício regular do seu direito de planejamento tributário, por expressa ausência de previsão legal específica nas normas tributárias que tratam da ineficácia dos negócios jurídicos perante o Fisco.

O único espaço para utilização da teoria do propósito negocial seria apenas em sentido indiciário²⁷ de simulação ou dissimulação dos negócios jurídicos, sempre sujeitas a serem comprovadas pela autoridade administrativa. Assim, a prova indiciária, entendida como conjunto de indícios ou fatos jurídicos que por presunção levam à conclusão de outro (o que se quer provar), indubitavelmente, serve como ponto inicial para formação da convicção da autoridade administrativa.

Deve-se considerar que nos casos de atos simulados ou dissimulados, há o intuito de ocultação de fatos jurídicos, o que, em muitos casos, pressupõe que haja ausência de linguagem jurídica, de maneira que, de fato, haveria maior dificuldade para a autoridade administrativa reconstituir esse fato através de prova direta.

27 BARRETO, Paulo Ayres. Ob. cit, p. 246-249.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

No campo dos limites e possibilidades do planejamento tributário e da natureza e alcance jurídico de cláusulas antielisivas muito se tem discutido e propalado a respeito da doutrina tradicional e da doutrina moderna, ligadas, respectivamente, aos critérios hermenêuticos da jurisprudência dos conceitos e da jurisprudência dos valores.

Contudo são necessárias reflexões sobre os fundamentos e o roteiro histórico da construção das teorias para, com argumentos sólidos, refutar ou adotar as considerações conclusivas de cada qual, de modo que a mera classificação da doutrina como tradicional ou moderna configura discurso retórico, desprovido de qualquer conteúdo, com a única finalidade de se qualificar algo como inovador em contraponto àquilo que seria ultrapassado.

Não se nega que no Direito tributário a redução de possibilidade interpretativa deve ser buscada, por melhor que sejam os princípios do ordenamento jurídico brasileiro, em prol da segurança jurídica. Entretanto, a Constituição Federal adotou linha de convergência dispersiva entre os grupos de pressão da ocasião, sendo a ordem econômica mais liberal e a ordem social mais intervencionista, de modo que sobressaem das normas constitucionais um conjunto de regras, princípios e valores que devem ser objeto de cotejo diante da realidade jurídica considerada.

No campo da elisão tributária é possível reconhecer o direito dos contribuintes de se autorganizarem, com base na livre iniciativa, inclusive com a finalidade de economia de tributos. Entretanto, essa liberdade não é ilimitada e suas balizas não são apenas encontradas nas normas específicas que delineam o poder estatal de tributar, mas em todo o ordenamento jurídico.

A questão específica do propósito negocial está atrelada intimamente aos limites da elisão fiscal, como um dos fundamentos do poder da administração tributária de desconsideração dos negócios jurídicos empreendidos por força de atividades de planejamento tributário dos contribuintes com vistas à evitar, reduzir ou postergar a imposição tributária.

É cediço que o cabedal legitimador de atuação da autoridade tributária para desconsiderar os atos ou negócios jurídicos ligados ao planejamento tributário encontra-se nas hipóteses identificadas como de sua ineficácia, as quais são tratadas expressa ou implicitamente pelas normas do direito positivo brasileiro.

Nesse campo normativo existem as normas tributárias específicas que regulam as hipóteses de ineficácia dos atos e negócios jurídicos perante a autoridade tributária, consistentes nos artigos 149, VII (que tratam de dolo, fraude e simulação absoluta) e parágrafo único do artigo 116 (dissimulação ou simulação relativa), ambos do CTN.

E ainda, há as normas decorrentes da interpretação dos dispositivos constitucionais, como a solidariedade social e a capacidade contributiva em

suas facetas negativa e positiva, além de outras normas ligadas à licitude dos negócios jurídicos, como boa-fé, fins sociais e econômicos, bons costumes, expressamente previstas no Código Civil.

Não se pode qualificar como cancelado pela ordem jurídica nacional os negócios jurídicos pactuados com a única finalidade de economia tributária, posto que diante da necessidade de tributação para rateio das despesas públicas vinculadas à idéia de solidariedade social, bem como diante da evidência de fato econômico revelador de riqueza, a finalidade ou causa do negócio estar fincada apenas e exclusivamente à economia de tributos representa agressão aos correlatos princípios constitucionais e configura abuso de direito.

Desse modo, impõe-se a exigência de propósito negocial para fins de licitude dos atos e negócios jurídicos que estejam ligados à elisão fiscal.

A questão da descon sideração dos negócios jurídicos pela administração tributária liga-se à presença da cláusula antielisiva esculpida no parágrafo único do art. 116, do CTN por força da Lei Complementar nº 104/2001.

Consta da exposição de motivos que deu ensejo à edição da Lei Complementar nº 104/2001, com inspiração no modelo jurídico francês, a intenção de “*desconsiderar atos ou negócios jurídicos com finalidade de elisão, constituindo-se, dessa forma, em instrumento eficaz para o combate aos procedimentos de planejamento tributário com abuso de forma ou de direito*”.

Em que pese o fato de que o conteúdo normativo positivado no parágrafo único do art. 116, do Código Tributário Nacional não corresponder ao texto da exposição de motivos, não se admite a interpretação vazia do dispositivo.

Nesse sentido, é possível admitir que dissimulação tratada no parágrafo único do art. 116, do CTN, envolve a investigação dos negócios jurídicos pela autoridade administrativa tributária às luzes da doutrina do propósito negocial, sendo que a ausência de causa ou finalidade econômica pode representar elemento indiciário de negócio jurídico dissimulado ou mesmo elemento configurador da ilicitude do ato ou negócio por abuso de direito diante dos valores e princípios ligados à consecução dos objetivos fundamentais da sociedade livre, justa e solidária.

Sobressai assim o entendimento de que a ausência de disposição expressa no sistema tributário, exigindo para os atos e negócios jurídicos a motivação especial caracterizada pelo propósito negocial, apenas dificulta a análise jurídica, mas não a inviabiliza²⁸, a partir do momento em que se considere as disposições constitucionais da solidariedade social e da eficácia positiva da capacidade contributiva, bem como do Direito Civil, no que diz respeito à boa-fé, como requisito dos atos e negócios praticados.

28 MALAQUIAS, Claudemir Rodrigues. *O direito tributário no contencioso administrativo fiscal-Legitimidade do planejamento tributário: critérios*. In: I prêmio CARF de monografias em direito tributário 2010-Tema 2. Disponível em <http://www.esaf.fazenda.gov.br/premios/premios-1/premios-realizados>. Acesso em 04.jul.2013.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABRAHAM, Marcus. *Os 10 anos da norma geral antielisiva e as cláusulas do propósito negocial e da substância sobre a forma presentes no direito brasileiro*. In Revista Dialética de Direito Tributário nº 192. São Paulo: Ed. Dialética, 2011, p. 88.

ÁVILA, Humberto Bergmann. Planejamento Tributário. In. Revista de Direito Tributário nº. 98. São Paulo: Malheiros.

_____. Sistema Constitucional Tributário. 3ª Ed., São Paulo: Saraiva, 2008.

BARRETO, Paulo Ayres. Elisão tributária: limites normativos. São Paulo, USP, 2008.

CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 24ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 16ª Ed., São Paulo: Saraiva, 2004.

_____. Livre Iniciativa no Direito Tributário Brasileiro: Análise do artigo 116 do Código Tributário Nacional. In: Revista de Estudos Tributários, nº 74. São Paulo: Síntese, p. 88.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Direito Tributário, Direito Penal e Tipo. RT, 1988;

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. Elisão e evasão fiscal. São Paulo: Bushatsky, 2. ed. 1977, p. 75.

GODOY, Arnaldo Sampaio de. Interpretação Econômica do Direito Tributário: o Caso Gregory v. Helvering e as Doutrinas do Propósito Negocial (Business purpose) e da Substância sobre a Forma (Substance over Form). Disponível em www.arnaldogodoy.com.br. Acessado em 01/07/2013.

GRECO, Marco Aurélio. Planejamento tributário. São Paulo: Editora Dialética, 2004, p. 184/186.

_____. Procedimentos de descon sideração de atos ou negócios jurídicos – o parágrafo único do artigo 116 do CTN. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, nº 75, 2001, p. 133.

_____; GODOI, Marciano Seabra de. (Org.) Solidariedade Social e Tributação. São Paulo: Editora Dialética, 2005.

HUCK, Hermes Marcelo. Evasão e Elisão – Rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário. São Paulo: Saraiva, 2001;

MACHADO, Hugo de Brito. A Falta de Propósito Negocial como Fundamento para Exigência de Tributo. in Revista Dialética de Direito Tributário nº. 143. São Paulo: Ed. Dialética, agosto 2007;

_____. A norma antielisão e o princípio da legalidade–análise crítica do parágrafo único do art. 116 do CTN. O planejamento tributário e a lei complementar 104. São Paulo: Dialética, 2001, p. 115.

- MALAUQUIAS, Claudemir Rodrigues. O direito tributário no contencioso administrativo fiscal–Legitimidade do planejamento tributário: critérios. In: I prêmio CARF de monografias em direito tributário 2010–Tema 2. Disponível em <http://www.esaf.fazenda.gov.br/premios/premios-1/premios-realizados>. Acesso em 04.jul.2013.
- MARINS, James (coord.). Tributação & antielisão. Curitiba: Juruá, 2002, p.129.
- MARTINS, Ives Gandra da S. Norma anti-elisão tributária e o princípio da legalidade, à luz da segurança jurídica. RDDT 119/120, ago/2005. In PAULSEN, L. Direito Tributário–Constituição e Código Tributário à luz da Doutrina e da Jurisprudência. 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, p. 949.
- MORAES, Bernardo Ribeiro. Hermenêutica no direito tributário. In MORAES, Bernardo Ribeiro et al. Interpretação no direito tributário. São Paulo: EDUC/Saraiva, 1975, p. 83-102.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz. A Elisão Fiscal ante a Lei Complementar nº. 104. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104. São Paulo: Dialética, 2001;
- QUEIROZ, Mary Elbe. Planejamento Tributário e a Norma Antielisiva – Mesa de Debates. In Revista de Direito Tributário nº. 85. São Paulo: Malheiros;
- RIBEIRO, Ricardo Lodi. Justiça, interpretação e elisão tributária. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2003. p. 160
- ROSEMBUJ, Túlio. El fraude de ley. La simulación e el abuso de las formas en el derecho tributario. 2. ed. Madrid: Marcial Pons, 1999, p. 105.
- SAMPAIO DÓRIA, Antônio Roberto. Elisão e Evasão Fiscal. 2ª Ed. Revista. São Paulo: Ed. José Bushatsky;
- SCHOUERI, Luis Eduardo (coord.); FREITAS, Rodrigo de (org.). Planejamento tributário e o “propósito negocial”–mapeamento de decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008. São Paulo: Quartier Latin, 2010.
- _____. Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2011.
- TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. Direito Tributário. Vol 1. Porto Alegre: Sérgio Fabris, 2008, p. 194.
- TORRES, Heleno. Limites ao planejamento tributário–normas antielusivas (gerais e preventivas)–a norma geral de desconsideração de atos ou negócios no direito brasileiro. In MARIN, James. (Coord). Tributação e antielisão. Livro 3. Curitiba: Juruá, 2003, p. 36.
- TORRES, Ricardo Lobo. Legalidade tributária e riscos sociais. In Revista Dialética de Direito Tributário, nº 59, São Paulo: Dialética, 2000, p. 105.
- XAVIER, Alberto. Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva. São Paulo: Ed. Dialética, 2001.





EMBARGOS DE TERCEIRO E EFEITO SUSPENSIVO DA APELAÇÃO

Appeal of third and effect suspension

Djalma Andrade da Silva Neto

Procurador da Fazenda Nacional

SUMÁRIO: 1 Introdução; 2 Efetividade. Direito fundamental à tutela executiva e princípio do desfecho único; 3 Considerações sobre embargos de terceiro; 4 Efeito suspensivo dos recursos; 4.1 Sistemática atual – Código de Processo Civil de 1973 e PLC 8.046/2010 – Anteprojeto do Novo Código Civil; 5 Efeito suspensivo da apelação em embargos de terceiro. Análise crítica; 6 Conclusão; Referências bibliográficas.

RESUMO: O presente estudo analisa, à luz do direito fundamental à tutela executiva, o entendimento de que a apelação em embargos de terceiro será recebida em seu duplo efeito, de forma automática, com ênfase na pesquisa do que significa efeito suspensivo, seu alcance, reforçando a necessidade de que seja feita uma interpretação sistêmica do sistema processual civil. Com o desiderato de demonstrar que esse entendimento é equivocado, defende-se que em tais casos a apelação deva ser recebida somente em seu efeito devolutivo, sobretudo em razão da Súmula 317 do Superior Tribunal de Justiça. No trabalho, compara-se o regramento do código de processo civil com o previsto no anteprojeto do novo código de processo civil (PLC 8.046/2010), o qual eliminará o efeito suspensivo automático dos recursos como regra geral.

PALAVRAS-CHAVE: Embargos de terceiro. Efetividade. Tutela Executiva. Interpretação Sistêmica. Jurisprudência.

ABSTRACT: This present study examines, in the light of the fundamental right to executive protection, understanding the appeal of third will be received with double effect, automatically, with emphasis on research than suspension means, its range effect, reinforcing the need for a systemic

interpretation of civil procedural system as a whole. With the desideratum to demonstrate that this understanding is wrong, it is argued that in such cases the appeal must be received only effect of devolution, mainly because of Precedent 317 of the Superior Court of Justice of Brazil. In this paper, we compare the rules of civil procedure code in the draft of the new code of civil procedure (PLC 8.046/2010), which will eliminate the automatic suspensive effect of appeals as a general rule.

KEYWORDS: Appeal of Third. Effectiveness. Executive procedure. Interpretation Considering the Legal System as a Whole. Legal Precedents.

1 INTRODUÇÃO

A célere e efetiva concretização da tutela executiva é um dos principais anseios dos jurisdicionados. Nessa senda, ganha relevo como o recebimento da apelação em seus efeitos devolutivo e suspensivo, de forma automática, preconizado pela maioria da doutrina e da jurisprudência, é um entrave nesta concretização.

Este entendimento decorre da interpretação trivial do regramento da apelação, contido no art. 520 do CPC, sendo destituído de interpretação sistemática, bem como da correta interpretação do alcance do chamado *efeito suspensivo* dos recursos.

O presente trabalho tem por escopo demonstrar que haverá coerência no sistema quando se der aos embargos de terceiro o mesmo tratamento concedido a qualquer espécie de embargos, pois não há motivos para diferenciação.

Outrossim, analisar-se-á o acerto de decisões do Superior Tribunal de Justiça que aplicaram o entendimento de que o apelo nestes casos deve ser recebido somente no efeito devolutivo, com o necessário prosseguimento dos atos executivos no processo principal, com destaque para a aplicação da súmula 317 deste Egrégio Tribunal para tais casos.

2 EFETIVIDADE. DIREITO FUNDAMENTAL À TUTELA EXECUTIVA E PRINCÍPIO DO DESFECHO ÚNICO

O direito fundamental à tutela executiva, intrinsecamente ligado ao devido processo legal e ao princípio da efetividade, traduz a garantia dada pelo ordenamento de que o direito do credor será satisfeito de forma adequada, célere e eficaz, mediante um complexo de normas capazes de assegurar a sua concretude necessária.

De forma tangível, o referido direito exige do sistema jurídico que: “ a) A interpretação das normas que regulamentam a tutela executiva tem de ser feita no sentido de extrair a maior efetividade possível; b) O juiz tem o poder-dever de deixar de aplicar uma norma que imponha uma restrição a um meio executivo, sempre que essa restrição não se justificar à luz da proporcionalidade, como forma de proteção a outro direito fundamental; c) O juiz tem o poder-dever de adotar os meios executivos que se revelem necessários à prestação integral da tutela executiva.” (DIDIER JR. et al, 2009, p. 47).

Relacionado ao aludido direito, está o princípio do desfecho único. Se na fase de cognição é possível vislumbrar como desfecho ordinário a resolução de mérito—a favor do autor ou do réu, e como fim anômalo a extinção terminativa; na fase executiva do moderno processo sincrético, o fim anômalo continua sendo a extinção terminativa do processo, nos termos do art. 267 do CPC, contudo, *sobreleva-se, como desfecho normal de uma execução, a satisfação do credor*, de maneira que a tutela é disponibilizada somente ao exequente, daí a ideia de princípio do desfecho ou resultado único.

Com efeito, constata-se que se o executado ou um terceiro quiser obter tutela jurisdicional no bojo de uma fase executiva, deverá ingressar com uma ação de embargos à execução ou embargos de terceiro¹.

3 CONSIDERAÇÕES SOBRE OS EMBARGOS DE TERCEIRO

O vocábulo *embargos* não tem tratamento unívoco no direito pátrio, podendo significar uma variedade de recursos², formas de contestação³, além de verdadeira ação como no caso dos embargos à execução e dos embargos de terceiro, ora analisados.

Previstos nos arts. 1046 a 1054 do CPC, os embargos de terceiro tem natureza jurídica de ação de conhecimento de procedimento especial sumário. Trata-se de nova demanda, desconstitutiva, cujo escopo é livrar o bem ou direito pertencente a um terceiro de constrição judicial que lhe foi injustamente imposta, em sede executiva ou não, em processo do qual não faz parte. Com os embargos de terceiro intenta-se obter a liberação (manutenção ou reintegração na posse) do bem, como também se evitar a alienação de bem ou direito indevidamente constricto ou ameaçado de o ser em processo de que não fez parte o embargante.

1 Com exceção da objeção de pré-executividade, a qual nos casos de matérias cognoscíveis de ofício, sem necessidade de dilação probatória para sua demonstração, podem ser opostos dentro da execução. Vide súmula 393 do STJ.

2 A exemplo dos embargos de declaração, de divergência, infringentes do art. 530 do CPC e dos embargos infringentes de alçada da Lei de Execução Fiscal.

3 Embargos como contestação estão previstos na execução por quantia certa contra devedor insolvente (art. 755, CPC) e no procedimento da ação monitória (art.1.102, CPC).

O terceiro é quem está alheio à relação jurídica processual, isto é, não é parte, sendo certo que o art. 1046, §2º do CPC equipara parte a terceiro, ao prever uma hipótese excepcional na qual aquela poderá ajuizar a referida ação no lugar desta.

O que diferencia os embargos de terceiros de outros institutos congêneres é a ocorrência de uma *apreensão judicial*. Como destaca Cruz e Tucci (2005, p. 57):

A característica marcante dos embargos de terceiro, que os distinguem da oposição e das ações possessórias típicas, centra-se na apreensão judicial, resultante, v. g., da penhora, depósito, arresto, seqüestro, alienação judicial, arrecadação, arrolamento, inventário e partilha... Em suma, o ato jurisdicional do qual nasce o interesse de agir do embargante pode ser proferido em processo de qualquer natureza: de conhecimento (p. ex.: liminar em ação possessória); de execução (p. ex.: penhora); cautelar (p. ex.: seqüestro).

Não obstante, é estreme de dúvidas que estas apreensões ocorrem com maior frequência no âmbito do processo executivo, no qual, como visto, deve ser observado o direito fundamental à tutela executiva, sobretudo porque neste módulo processual pressupõe-se a existência de um título certo, líquido e exigível.

Por via de consequência, é imperioso para o presente estudo, traçar as principais diferenças entre os embargos de terceiro e os embargos à execução, haja vista este também ser um instrumento de defesa utilizado na execução. Primeiro, no que tange a sua abrangência, os embargos à execução só são manejados no processo executivo, ao passo que os embargos de terceiro cabem em qualquer espécie de procedimento. Com relação às partes, os embargos de terceiro tem como embargante um terceiro, como visto acima; por seu turno, os embargos à execução tem como parte o executado.

Ademais, outra diferença entre os dois institutos está em seu objeto. Os embargos de terceiro restringem-se à alegação de posse e propriedade de bens, tendo, pois, um campo de atuação menor que os embargos à execução, uma vez que nestes pode-se tentar infirmar o próprio título executivo ou alegar qualquer matéria que lhe seria permitido apresentar como defesa em um processo de conhecimento (art. 745, I, do CPC e art. 16, §2º, da LEF).

O ajuizamento dos embargos de terceiro acarretam a suspensão do processo principal, nos termos do art. 1052 do CPC. Esse dispositivo que permite a suspensão automática do processo no qual ocorreu a constrição judicial é alvo de severas críticas doutrinárias. Para Marinoni e Mitidiero (2012, p. 939), a suspensão do processo principal só deveria ter lugar caso

concedida a tutela antecipatória pelo magistrado, rechaçando-se a ideia de que a simples propositura teria o condão de obstar o prosseguimento do processo principal conexo.

Convém mencionar que a jurisprudência pátria tem entendimento pacificado sobre a suspensão automática do processo principal com a simples oposição dos embargos de terceiro.⁴

Outra particularidade dos embargos de terceiro, que não é pacífica em âmbito jurisprudencial, diga-se de antemão, concerne aos efeitos em que a apelação é recebida neste procedimento. Há majoritariamente o entendimento de que a apelação da sentença de embargos de terceiro deveria ser recebida no duplo efeito, aplicando a regra geral do art. 520 do CPC:

Art. 520. A apelação será recebida em seu efeito devolutivo e suspensivo. Será, no entanto, recebida só no efeito devolutivo, quando interposta de sentença que:

[...]

V-rejeitar liminarmente embargos à execução ou julgá-los improcedentes;

[...]

Adiante será analisado como esta posição, a despeito de prestigioso sustentáculo doutrinário, é equivocada.

Por fim, no processo executivo fiscal, os embargos só serão admissíveis caso a execução esteja garantida, a teor do art. 16, §1º, da LEF.

Conjugando-se a necessidade de garantia da execução para a oposição dos embargos no procedimento da execução fiscal, com a suspensão automática após o ajuizamento dos embargos de terceiro e o

4 RECURSO ESPECIAL-EMBARGOS DE TERCEIRO POSTULANDO RECONHECIMENTO DA NULIDADE DE PENHORA REALIZADA NOS AUTOS DE EXECUÇÃO MANEJADA POR CREDOR HIPOTECÁRIO, EM RAZÃO DE SUPOSTO EQUÍVOCO COMETIDO PELO OFICIAL DE JUSTIÇA-ACÓRDÃO LOCAL MANTENDO A SENTENÇA DE IMPROCEDÊNCIA, AFASTADA A SUSCITADA NULIDADE DOS ATOS EXECUTÓRIOS ANTERIORES AO RECEBIMENTO DA INICIAL. INSURGÊNCIA DO EMBARGANTE. Hipótese em que o adquirente de imóvel executado pelo credor hipotecário ajuizou embargos de terceiro, pleiteando a desconstituição da penhora efetuada, ao argumento de que existente equívoco por parte do oficial de justiça. Sentença de improcedência mantida pelo acórdão estadual, considerando regular o ato de constrição judicial do imóvel dado como garantia de pagamento da cédula de crédito rural. Assinalou-se, outrossim, não terem sido praticados atos executórios após o recebimento dos embargos de terceiro. 1[...]. 3. Termo inicial da suspensão do feito executivo em razão da propositura de embargos de terceiro (artigo 1.052 do CPC). **Evidenciada a natureza meramente declaratória da atividade cognitiva do juiz delineada no artigo 1.052 do CPC, é certo que a suspensão obrigatória e automática do processo principal verifica-se a partir da propositura dos embargos de terceiro (ato jurídico determinante), malgrado condicionada ao ato judicial de recebimento da inicial**, o qual ostenta eficácia ex tunc, vale dizer, o efeito suspensivo declarado pela decisão retroage à data de ajuizamento da demanda acessória. Precedentes. No caso dos autos, [...] 4. Recurso especial desprovido. (RESP 200703030395, MARCO BUZZI-QUARTA TURMA, DJE DATA:24/10/2013)

entendimento de que eventual apelação deve ser recebida em regra no duplo efeito, verifica-se que o manejo dos embargos de terceiro não raramente é utilizado com fins meramente protelatórios, pelos chamados “laranjas processuais”, trazendo sérios danos à efetividade da tutela executiva e aos princípios da proporcionalidade, celeridade e do desfecho único.

Nas linhas seguintes será demonstrado que o entendimento acerca do efeito suspensivo da apelação em sede de embargos de terceiro como regra é fruto de uma interpretação trivial do regramento da apelação, contido no art. 520 do CPC, inexistindo nesta interpretação qualquer análise do sistema como um todo, nem tampouco uma correta interpretação do que é denominado de *efeito suspensivo*.

4 EFEITO SUSPENSIVO DOS RECURSOS

Denomina-se efeito suspensivo aquele “em virtude do qual se impede a produção imediata dos efeitos da decisão, qualidade esta que perdura até o julgamento do recurso, com a preclusão ou com a coisa julgada” (MEDINA; WAMBIER, 2011, P. 113). O referido efeito surge pelo simples fato de a decisão ser impugnável, tendo encetadura com a publicação da decisão recorrível, caso a lei preveja o efeito suspensivo, findando com a decisão que julga o recurso.

Logo, a suspensividade não está no recurso em si, porquanto este apenas prolongará o *status* de ineficácia da decisão impugnável. Dessa afirmação decorre a pertinente crítica de Barbosa Moreira, no sentido de que “a expressão ‘efeito suspensivo’ é, de certo modo, equívoca, porque se presta a fazer supor que só com a interposição do recurso passem a ficar tolhidos os efeitos da decisão, como se até este momento estivessem eles a manifestar-se normalmente” (apud MEDINA; WAMBIER, 2011, P. 115).

Impende ressaltar que a condição de ineficácia prolongada com o recurso concerne apenas ao decidido na relação jurídica processual atacada pelo recurso. Não há de se confundir efeito suspensivo com *efeito expansivo externo*. Esta confusão sobre o significado do efeito suspensivo é uma das razões para parte de a jurisprudência entender que a apelação da sentença que julga os embargos de terceiro tem efeito suspensivo.

O efeito expansivo externo consiste na qualidade de tornar sem efeito decisões e atos judiciais diversos, que dependam da decisão recorrida, no que for incompatível com o julgamento do recurso.

A regra geral do sistema processual civil vigente é a de que os recursos têm efeito suspensivo, salvo quando a lei expressamente dispuser de modo contrário. (NERY JR.; NERY, 2010, p. 849).

O efeito suspensivo pode ser dividido em *ope legis* e *ope judicis*. O efeito suspensivo será *ope legis*, quando esta qualidade estiver prevista em

lei expressamente. Por sua vez, quando o legislador permitir que a definição acerca do efeito suspensivo seja dada após apreciação judicial, estar-se-á diante do efeito suspensivo *ope iudicis*. Trata-se de uma análise do caso concreto, que requer uma interpretação sistemática do ordenamento.

4.1 SISTEMÁTICA ATUAL – CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 1973 E PLC 8.046/2010 – ANTEPROJETO DO NOVO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL

Como mencionado, o regramento atual consagra o duplo efeito dos recursos como regra, sendo que as exceções devem estar previstas em norma expressa. Assim, o agravo de instrumento não tem efeito suspensivo como regra, de maneira que somente se o relator entender que se encontram presentes os pressupostos do art. 558, deverá concedê-lo.

Por outro lado, as sentenças, em regra, por força do art. 520, caput, do CPC, só produzirão efeitos após o trânsito em julgado, o que torna o sistema processual excessivamente ineficiente, e de certo modo, há um verdadeiro oxímoro sistêmico, na medida em que com o instituto da antecipação de tutela (art.273 do CPC) todos os efeitos executivos são concretizados, com supedâneo em juízo de cognição sumária, sendo certo que na sentença ocorre um juízo de cognição pleno e exauriente.

Em razão disso, mediante uma interpretação sistêmica é necessário o afastamento da suspensividade da apelação em todos os casos em que a tutela antecipada for deferida em sentença.

Atendendo às críticas da doutrina, o anteprojeto do novo Código de Processo Civil (PLC 8.046/2010) tem como escopo a concretização da efetividade processual e a simplificação do sistema recursal. Colaciona-se trecho da exposição de motivos do referido anteprojeto:

Bastante simplificado foi o sistema recursal. Essa simplificação, todavia, em momento algum significou restrição ao direito de defesa. Em vez disso deu, de acordo com o objetivo tratado no item seguinte, maior rendimento a cada processo individualmente considerado.⁵

No PLC 8.046/2010, houve a eliminação do efeito suspensivo automático dos recursos como regra geral, passará a imperar, pois, o critério do efeito suspensivo *ope iudicis*, conforme se depreende da leitura do seu art. 908:

Art. 908. Os recursos, salvo disposição legal em sentido diverso, não impedem a eficácia da decisão.

5 Código de Processo Civil: anteprojeto / Comissão de Juristas Responsável pela Elaboração de Anteprojeto de Código de Processo Civil. – Brasília: Senado Federal, Presidência, 2010.p. 26.

§ 1º A eficácia da sentença poderá ser suspensa pelo relator se demonstrada probabilidade de provimento do recurso.

§ 2º O pedido de efeito suspensivo durante o processamento do recurso em primeiro grau será dirigido ao tribunal, em petição autônoma, que terá prioridade na distribuição e tornará prevento o relator.

Da leitura do dispositivo acima, percebe-se que a sentença de primeiro grau será privilegiada, com a sua ineficácia deixando de ser decretada de modo automático, passando somente pela análise do relator, uma vez que foi também eliminado o duplo juízo de admissibilidade do recurso, porquanto o pedido de efeito suspensivo será realizado somente no segundo grau (art. 908, §2º, PLC 8.046/2010).

Especificamente acerca da apelação, vê-se que o novo código de processo civil não manteve a redação do art. 520 do CPC, devendo seguir a regra geral do novel art. 908, acima estudado, em conjunto com a disposição do art. 928 do PLC 8.046/2010:

Art. 928. Atribuído efeito suspensivo à apelação, o juiz não poderá inovar no processo; recebida sem efeito suspensivo, o apelado poderá promover, desde logo, a execução provisória da sentença.

Dignificando o direito fundamental à tutela executiva, o supracitado comando determina que quando a apelação for recebida sem efeito suspensivo, a execução provisória da sentença já será disponibilizada ao apelado.

5 EFEITO SUSPENSIVO DA APELAÇÃO EM EMBARGOS DE TERCEIRO. ANÁLISE CRÍTICA

Até que seja ultimada a votação do PLC 8.046/2010, aliada à *vacatio legis* de um ano para que entre em vigor⁶, com a vindoura eliminação do efeito suspensivo automático da apelação, a controvérsia doutrinária e jurisprudencial acerca do efeito suspensivo da apelação em embargos de terceiro continuará a ser relevante.

No quadro atual, é reconhecido como um dos graves entraves para o bom termo dos processos executivos o entendimento majoritário de que a apelação em caso de embargos de terceiro deve ser recebida no duplo efeito, por ausência de exceção expressa neste sentido nos incisos do art. 520 do CPC, o qual excepciona somente a sentença que rejeita liminarmente ou julga improcedentes os embargos à execução.

6 PLC 8.04/2010, art. 961. Este Código entra em vigor decorrido um ano da data de sua publicação oficial.

Entende-se que o termo embargos à execução não comportaria os embargos de terceiro. Filiando-se a este entendimento, Bernardo Pimentel Souza (2011, p. 269) afirma que:

Admitida a petição inicial dos embargos de terceiro, entretanto, com suspensão total ou parcial à vista do artigo 1.052 do Código de Processo Civil, a posterior sentença proferida ao final do processamento dos embargos é passível da apelação, que seja de procedência, de improcedência, ou até mesmo apenas terminativa. Em qualquer caso, o recurso apelatório produz tanto efeito devolutivo quanto suspensivo, porquanto também incide a regra do caput do artigo 520, e não a exceção do inciso V, restrita apenas aos embargos à execução [...]

No âmbito jurisprudencial, há entendimento majoritário também neste sentido:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. PENHORA. EMBARGOS DE TERCEIRO. NÃO APLICAÇÃO DO ART. 520, V DO CPC. APELAÇÃO RECEBIDA EM AMBOS OS EFEITOS. PRECEDENTES. AGRAVO DE INSTRUMENTO PROVIDO. 1. O art. 520, V do CPC destina-se aos embargos à execução e não aos embargos de terceiro. Ensina o professor Theotônio Negrão que “rejeitados os embargos de terceiro pelo mérito, porém, a apelação deve ser recebida em ambos os efeitos, impedindo, nos termos do art. 1052, o prosseguimento do processo principal quanto ao bem objeto dos embargos”. 2. Nesse sentido, a jurisprudência desta Corte: “Não se aplica o art. 520, V, do CPC aos embargos de terceiro. O apelo interposto contra sentença que os julgou improcedentes deve ser recebido nos efeitos devolutivo e suspensivo. 2. Agravo provido. (AG 0107206-11.2000.4.01.0000 / BA, Rel. JUIZ HILTON QUEIROZ, QUARTA TURMA, DJ p.223 de 13/06/2001). A apelação interposta contra sentença que julga improcedentes os embargos de terceiro deve ser recebida no duplo efeito, não se aplicando, pois, o art. 520, V, do Código de Processo Civil. 2. Agravo de instrumento a que se dá provimento. (AG 0022837-74.2006.4.01.0000 / DF, Rel. DESEMBARGADOR FEDERAL JOÃO BATISTA MOREIRA, QUINTA TURMA, e-DJF1 p.304 de 06/06/2008). 3. Agravo a que se dá provimento. (AG 200601000474267, JUIZ FEDERAL ALEXANDRE BUCK MEDRADO SAMPAIO, TRF1-1ª TURMA SUPLEMENTAR, e-DJF1 DATA:30/11/2012 PAGINA:1324.)
PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO-EMBARGOS DE TERCEIRO EM EXECUÇÃO FISCAL- PROCEDÊNCIA-APELAÇÃO-EFEITOS SUSPENSIVO E DEVOLUTIVO-

AGRAVO DE INSTRUMENTO NÃO PROVIDO. 1. Consoante jurisprudência do STJ, a apelação interposta contra sentença proferida em embargos de terceiro deve ser recebida em seu duplo efeito. Precedentes: AgRg no REsp 1177145/RJ, Rel. Min. ALDIR PASSARINHO JUNIOR, T4, DJe 01/03/2011 e AgRg no Ag 643.347/SP, Rel. Ministro ARI PARGENDLER, T3, DJe 20/11/2008. 2. [...] (AG , JUIZ FEDERAL RAFAEL PAULO SOARES PINTO (CONV.), TRF1-SÉTIMA TURMA, e-DJF1 DATA:19/12/2012 PAGINA:412.)

O referido entendimento apesar de respeitável não pode prevalecer, sendo certo que o Superior Tribunal de Justiça em recentes julgados⁷ afastou esta tese, pugnando pelo recebimento da apelação somente no efeito devolutivo nestes casos.

Ora, a automaticidade do efeito suspensivo nestes casos sofre de ausência de coesão no próprio sistema, primeiro à luz do direito fundamental a tutela executiva, que preconiza a inaplicabilidade de norma restritiva a efetividade executiva sempre que a restrição ferir a proporcionalidade.

Dotar a apelação de duplo efeito somente nos embargos de terceiro, quando não se faz o mesmo com os embargos à execução é incoerente, haja vista que nos embargos à execução, caso sejam julgados improcedentes, a apelação é recebida no efeito devolutivo. Como visto, os embargos à execução têm objeto amplíssimo, daí se com a improcedência destes embargos, nos quais há possibilidade de que diversas alegações sejam feitas, o efeito é somente devolutivo e a execução prossegue, porque seria diferente com os embargos de terceiro, se estes em tese, por terem objeto mais restrito, terão suas teses mais facilmente analisadas pelo magistrado de primeiro grau.

O art. 497 do CPC preconiza que “o recurso extraordinário e o recurso especial não impedem a execução da sentença; [...]”, se o argumento, por si só simplista, de que a ausência do termo “embargos de terceiro” nos incisos do art. 520 impossibilita que estes sejam recebidos no efeito devolutivo for acolhido, como explicar que apesar da redação do art. 497 preconizar a inexistência de efeito devolutivo para os chamados recursos extraordinários, estes são possíveis de ser conferidos mediante uma *interpretação sistêmica* desse dispositivo com o art. 800 do CPC, que traz a ideia de poder geral de cautela.

Isto foi possível porque o art. 497 não foi interpretado de forma isolada.

Fruto dessa análise sistematizada, digno de louvor são os entendimentos que preconizam a aplicação da súmula 317 do STJ ao

7 REsp 1.083.098/SP, Rel. Ministro Sidnei Beneti, Terceira Turma, DJe 18/11/2009, REsp 1.222.626 – PR, Rel. Ministro Mauro Campell, Segunda Turma, DJe 14/02/2011.

recebimento da apelação em embargos de terceiro, visto que o verbete não diferencia, até por existirem razões ontológicas para tanto, os embargos à execução dos embargos de terceiro: *“É definitiva a execução de título extrajudicial, ainda que pendente apelação contra sentença que julgue improcedentes os embargos”*.

Em recente julgado, a 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, no REsp 1.222.626 – PR, relator Min. Mauro Campbell Marques, aplicou este entendimento:

PROCESSUAL CIVIL. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. ALEGAÇÕES GENÉRICAS. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 284 DO STF. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 211 DO STJ. SENTENÇA QUE JULGA IMPROCEDENTE EMBARGOS DE TERCEIRO. EFEITO DEVOLUTIVO EM RELAÇÃO À EXECUÇÃO. ART. 520, V, DO CPC. PRECEDENTES. INTELIGÊNCIA DA SÚMULA N. 317 DO STJ. 1. A recorrente não indicou quais seriam as teses ou dispositivos legais não enfrentados pelo Tribunal de origem, a despeito da oposição de embargos declaratório. Assim, em razão da deficiente fundamentação recursal no ponto, não se conhece da alegada violação do art. 535 do CPC. Incidência, por analogia, da Súmula n. 284 do Supremo Tribunal Federal. 2. No que tange à alegada violação dos arts. 739-A e 527, III, do CPC, ausente o inarredável requisito do prequestionamento, não se conhece do recurso especial em relação a eles, haja vista a incidência da Súmula n. 211 desta Corte. 3. A apelação interposta contra sentença que rejeitar liminarmente ou julgar improcedentes os embargos de terceiro não terá efeito suspensivo em relação à execução. Precedentes. Tal orientação se coaduna com o teor da Súmula n. 317 desta Corte, a qual dispõe que: *“É definitiva a execução de título extrajudicial, ainda que pendente apelação contra sentença que julgue improcedentes os embargos”*. 4. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, provido. (RESP 201002163770, MAURO CAMPBELL MARQUES, STJ–SEGUNDA TURMA, DJE DATA:14/02/2011).

Registre-se que há julgado perfilando o entendimento de aplicação da súmula 317 do STJ no âmbito do Tribunal Regional Federal da Quarta Região:

EMBARGOS À ARREMAÇÃO. VISTA DE DOCUMENTOS. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO. ASSISTÊNCIA JUDICIÁRIA GRATUITA. AUTO DE ARREMAÇÃO. PRAZO. EDITAL AUSÊNCIA DE CÓPIA DO JORNAL EM QUE FOI

PUBLICADO. PENDÊNCIA DE RECURSO. LITIGÂNCIA DE MÁ-FÉ. 1-Para que seja decretada nulidade, faz-se necessário que a parte demonstre o prejuízo, o que incorreu no caso, pois os documentos juntados pelos embargados, dos quais não tiveram vista os embargantes, eram de conhecimento destes últimos. 2-A assistência judiciária gratuita é concedida àquele que alegar a impossibilidade de arcar com as despesas processuais sem prejuízo à própria subsistência ou de sua família. Para contestar tal afirmativa, faz-se necessário prova robusta e não meras presunções. 3-A ausência de juntada da cópia do jornal onde foi publicado o edital de leilão não significa que tal ato inocorreu. Pelo contrário, há nos autos determinação do julgador sobre a necessidade da publicação, o que gera a presunção de que existiu a publicação. 4-Não há prejuízo à parte pela não observância do prazo de assinatura do auto de arrematação se não foi exercitado o direito de remição. 5-A pendência de recurso interposto em embargos de terceiro e recebido tão-somente no efeito devolutivo não tem o condão de suspender a execução fiscal. Inteligência da Súmula nº 317, do STJ. 6-Afastada a condenação em litigância de má-fé, porquanto os embargantes ajuizaram ação prevista no ordenamento jurídico pátrio e, muito embora os argumentos expendidos não tenham sido acatados, tal fato não caracteriza, por si só, a má-fé. (AC 200170050043335, JOEL ILAN PACIORNIK, TRF4-PRIMEIRA TURMA, DJ 12/07/2006 PÁGINA: 805.)

Outro argumento desfavorável a esta tese concerne na interpretação equivocada do alcance do efeito suspensivo. Quando os embargos de terceiro são julgados improcedentes, a apelação interposta não tem o condão de impedir a ineficácia dos efeitos da decisão no processo principal, a exemplo de um processo executivo, mas tão somente ao decidido na relação jurídica processual atacada pelo recurso, ou seja, do procedimento especial dos embargos de terceiro. Não há que se confundir o efeito suspensivo com o efeito expansivo externo dos recursos.

Esclarecedor neste sentido foi o voto do Ministro Sidnei Beneti no julgamento do REsp 1.083.098/SP, de sua relatoria, o qual colaciona-se excerto relevante:

Não se trata de firmar exceção à regra do art. 520 do CPC, nem de se incluir nele nova hipótese de Apelação sem efeito suspensivo. Ocorre que, independentemente dos efeitos em que seja recebido o recurso, o fato é que o apelo recebido contra a sentença dos Embargos de Terceiro não tem efeitos sobre o outro processo, qual seja, o executivo. Eventual efeito suspensivo incide, aí sim, sobre

as determinações que eventualmente constarem do dispositivo da sentença proferida na própria ação de Embargos de Terceiro, não em outra.

Portanto, afigura-se equivocado o entendimento de que o efeito suspensivo irradia além dos limites do processo no qual o recurso foi interposto, para suspender o decidido em processo diverso.

6 CONCLUSÃO

De todo o exposto, nota-se que o entendimento prevalente de que a apelação da sentença de embargos de terceiro deveria ser recebida no duplo efeito, em razão da regra disposta no art. 520 do CPC não se sustenta após a realização de uma interpretação sistemática do direito processual civil vigente, além de ser calcado na errônea ideia acerca do alcance do efeito suspensivo.

A prevalecer tal entendimento cria-se um campo fértil para a utilização do relevante instrumento processual dos embargos de terceiro com fins protelatórios, bem como malfez a efetividade da tutela executiva.

Não obstante, é auspiciosa a jurisprudência que se forma sobre o Superior Tribunal de Justiça sobre o tema, a qual, aplicando a sua súmula 317, garante a coerência do sistema, como reforço de aplicação do direito fundamental à tutela executiva.

Ademais, é alvissareiro observar que o novo código de processo civil (PLC 8.046/2010) trará significativas mudanças positivas sobre o tema, mediante a eliminação do efeito suspensivo automático dos recursos, como regra, favorecendo, dessa forma, a concretização da tutela executiva.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- BRASIL. *Código de Processo Civil: anteprojeto* / Comissão de Juristas Responsável pela Elaboração de Anteprojeto de Código de Processo Civil. – Brasília: Senado Federal, Presidência, 2010.
- CUNHA, Leornado José Carneiro da. *A Fazenda Pública em Juízo*. 9. ed. São Paulor: Dialética, 2011.
- DIDIER JR. Fredie; CUNHA, Leornado José Carneiro da. *Curso de Direito Processual Civil: Meios de impugnação às decisões judiciais e processo nos tribunais*. v.3. 11. ed. Salvador: Jus Podivm, 2013
- DIDIER JR. Fredie et al. *Curso de Direito Processual Civil: Execução*. v.5. 1. ed. Salvador: Jus Podivm, 2009.
- MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. *Código de Processo Civil: comentado artigo por artigo*. 4 ed. São Paulo: RT, 2012.

- MEDINA, José Miguel Garcia; WAMBIER, Teresa Arruda Alvim. *Recursos e ações autônomas de impugnação*. 2. ed. São Paulo: RT, 2011.
- MEDINA, José Miguel Garcia; ARAÚJO, Fábio Caldas de; GAJARDONI, Fernando da Fonseca. *Procedimentos cautelares e especiais*. 1. ed. São Paulo: RT, 2009.
- NERY JUNIOR, Nelson; NERY, Rosa Maria de Andrade. *Código de Processo Civil Comentado*. 11ª ed. São Paulo: RT, 2010.
- NEVES, Daniel Amorim Assumpção. *Manual de Direito Processual Civil*. 2.ed. São Paulo: Método, 2010.
- SOUZA, Bernardo Pimentel. *Introdução aos recursos cíveis e à ação rescisória*. 8.ed. São Paulo: Saraiva, 2011.
- TUCCI, José Rogério Cruz e. *Embargos de terceiro: questões polêmicas*. Revista dos Tribunais (São Paulo), São Paulo, v. 94, n. 833, p. 54-65, 2005.

REPETIÇÃO JUDICIAL DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO: ANÁLISE DA LEGITIMIDADE DO CONSUMIDOR

*Judicial Restitution of Unfair Paid Taxes: Analysis About
Consumer's Lawfulness*

Alexandra Maria Carvalho Carneiro

*Procuradora da Fazenda Nacional, Coordenadora da Atuação da Procuradoria -
Geral da Fazenda Nacional no Superior Tribunal de Justiça*

SUMÁRIO: 1 INTRODUÇÃO; 2 A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA; 2.1 Sujeito passivo da obrigação tributária; 2.2 Repercussão econômica dos tributos; 2.2.1 Tributos Diretos e Indiretos x Contribuinte de Direito e Contribuinte de Fato; 2.3 A repercussão jurídica dos tributos; 3 PAGAMENTO INDEVIDO E RESTITUIÇÃO DO INDÉBITO; 3.1 A ação de repetição de indébito e suas peculiaridades; 3.1.1 Legitimidade *ad causam*; 3.1.2 Prova do pagamento indevido; 3.1.3 O Art. 166 do Código Tributário Nacional; 3.2 Análise da Legitimidade do consumidor para a repetição do indébito tributário; 4 CONCLUSÃO; REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

RESUMO: O presente artigo objetiva demonstrar se o consumidor, na qualidade de contribuinte de fato, possui legitimidade *ad causam* para ajuizar ação de repetição de indébito tributário diante das normas constitucionais, tributárias e processuais em vigor no nosso ordenamento jurídico pátrio, considerando-se a ausência de jurisprudência unânime sobre o assunto, ou se a presença do consumidor na relação privada com o sujeito passivo é irrelevante para o direito tributário, já que a repercussão financeira dos valores dos tributos para o consumidor é um fenômeno meramente econômico e incerto.

PALAVRAS-CHAVE: Tributário. Repetição de indébito. Consumidor. Aspectos econômicos. Legitimidade.

ABSTRACT: The present article has the purpose to demonstrate if the consumer, as an in fact taxpayer, has lawfulness to bring before the court a lawsuit that claims the restitution of unfair taxes due to constitutional, procedural and tributary laws established in our native juridical ordainment, considering the absence of unanimous jurisprudence about

this topic, or if the consumer presence in the private relation with the passive subject becomes irrelevant to tributary law, for the tax's value financial reverberation to the consumer is a merely economic and uncertain phenomenon.

KEYWORDS: Tributary. Restitution of unfair paid taxes. Consumer. Economic aspects. Lawfulness.

1 INTRODUÇÃO

A elevada carga tributária existente no Brasil nos leva a indagar quem, de fato, arca com o ônus financeiro dos tributos incidentes sobre a produção de bens e a prestação de serviços e se tal indivíduo, nessa condição, teria legitimidade para deduzir perante o Judiciário a pretensão de devolução dos tributos pagos a maior ou de forma indevida. Considerando-se que as empresas costumam repassar os seus custos, sejam eles tributários ou de qualquer outra natureza, ao sujeito que se encontra na etapa seguinte da cadeia de consumo, tudo nos leva a crer que o último sujeito desta relação, o consumidor, é quem sofre esse encargo.

O consumidor seria, portanto, o denominado contribuinte de fato dos tributos e, nesse ponto, revela-se interessante analisar se possuiria o direito de ingressar em juízo para requerer a devolução das exações que foram pagas de forma indevida e por ele suportadas de forma indireta¹.

2 A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

Comumente, o termo obrigação representa uma relação jurídica entre dois sujeitos de direito, na qual um deles, dito devedor, possui o dever jurídico de praticar um ato ou dar algo em favor do outro, denominado credor, o qual se encontra autorizado pelo ordenamento jurídico a exigir do devedor aquele comportamento. Verifica-se, portanto, um liame entre o credor e o devedor, possuindo como objeto uma prestação de dar, de fazer ou de não fazer.

1 Trata-se de questão bastante polêmica que se encontra em voga diante do recente julgamento proferido pelo Superior Tribunal de Justiça, no Recurso Especial 903.394, em sede de recurso representativo da controvérsia, pela sistemática do Art. 543-C do Código de Processo Civil, no qual restou afastada a legitimidade ativa do contribuinte de fato para requerer a restituição do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) ao argumento de que somente o contribuinte de direito possui essa prerrogativa. O julgado promoveu uma alteração na jurisprudência até então consolidada daquela Corte Superior. Todavia, em outro julgamento ainda mais recente, no Recurso Especial 1.299.303 também realizado sob a sistemática dos recursos repetitivos, o mesmo Tribunal reconheceu que o consumidor possui legitimidade para postular a devolução do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) incidente na nota fiscal de fornecimento de energia elétrica.

No caso da relação obrigacional de natureza tributária, a lei estabelece por meio da hipótese de incidência tributária – previsão normativa da situação que dá ensejo à obrigação tributária – quem são os seus sujeitos componentes e o seu respectivo objeto. De um modo geral, os elementos subjetivos seriam, no polo ativo², um ente federativo tributante ou outra pessoa jurídica de direito público delegatária dessa função e, no polo passivo³, o contribuinte, isto é, o particular, pessoa física ou jurídica, que tem que cumprir a prestação disposta na norma tributária. Já o elemento objetivo pode constituir-se numa prestação econômica ou pessoal, positiva (de dar ou de fazer) ou negativa (de deixar de fazer algo).

Dentre as prestações que devem ser cumpridas pelo sujeito passivo da relação jurídico-tributária, interessa ao presente estudo aquela considerada como principal, consistente no pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, devendo-se analisar quem possui a responsabilidade pelo recolhimento do crédito tributário, ou melhor, quem é o contribuinte.

2.1 SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

Consoante visto acima, o sujeito passivo da obrigação tributária é a pessoa obrigada pela norma a pagar o tributo ou a penalidade pecuniária e, para tanto, deve possuir relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador⁴, ou, ainda que não revista a condição de contribuinte, tenha sido indicado pela lei como responsável por essa obrigação⁵.

Percebe-se, portanto, que contribuinte, na sua primeira acepção legal, é aquele sujeito que faz parte da relação jurídico-tributária, que realiza o fato gerador da obrigação tributária e que está, por conseguinte, obrigado pela lei a proceder ao pagamento do tributo em favor do ente tributante. Simplificando, é aquele que recolhe a exação diretamente ao Fisco. De acordo com Queiroz (1998, p.181):

O contribuinte é o único sujeito de direito que figura no polo passivo da relação jurídica tributária. No que tange à norma impositiva de imposto, o único sujeito de direito que é objeto de identificação pelo critério pessoal passivo do consequente normativo é aquele titular de uma riqueza (quer dizer, titular de direitos subjetivos suscetíveis de avaliação econômica), que será obrigado a entregar parte dela ao Estado. O critério utilizado para definir o sujeito passivo tributário ou contribuinte é exclusivamente jurídico.

2 Arts. 119 e 120 do Código Tributário Nacional, Lei 5.172/1966.

3 Arts. 121 e 122 do Código Tributário Nacional, Lei 5.172/1966.

4 Art. 121, parágrafo único, I do Código Tributário Nacional, Lei 5.172/1966.

5 Art. 121, parágrafo único, II do Código Tributário Nacional, Lei 5.172/1966.

Não destoa o entendimento de Borges (1981, p.58), para quem “o contribuinte é aquela pessoa que ‘realiza’ o fato gerador do tributo, ou que se ‘beneficia’ do fato gerador, ou que tenha com ele relação pessoal e direta”. E conclui que “é essa relação da pessoa com o fato hipoteticamente previsto em lei o critério para se conceituar o contribuinte”.

A segunda acepção de contribuinte prevista na lei faz surgir a figura do responsável tributário, terceira pessoa que possui algum tipo de vínculo com o fato gerador da obrigação tributária e que é eleita pela lei como responsável pelo pagamento do crédito tributário, excluindo totalmente a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-lhe caráter supletivo⁶. A responsabilidade tributária pode se dar: *i*) por transferência, nos casos indicados nos arts. 129 a 135 do Código Tributário Nacional⁷ ou, *ii*) por substituição, consoante previsão do Art. 150, §7º da Constituição Federal, quando a lei pode atribuir a um terceiro a responsabilidade pelo pagamento de um tributo cujo fato gerador ocorrerá em momento posterior⁸.

Feita essa distinção inicial entre as diversas hipóteses de contribuinte, percebe-se que se contribuinte é aquele que arca com o tributo, como identificá-lo quando esse ônus financeiro é repassado para terceiros que não possuem nenhum vínculo com o fato gerador? Embora a doutrina não seja unânime quanto a esse aspecto, pretende-se demonstrar, por meio de uma análise jurídica e econômica, que mesmo nessas hipóteses a figura do contribuinte é perfeitamente identificável.

2.2 REPERCUSSÃO ECONÔMICA DOS TRIBUTOS

A assunção dos encargos tributários pela sociedade não pode ser analisada apenas sob o ponto de vista jurídico quando é notória a repercussão que o pagamento dos tributos gera na economia. A carga tributária interfere no crescimento econômico, na geração de empregos, na efetivação das exportações, na realização de investimentos, no incentivo à informalidade, dentre outros.

O setor produtivo revela-se o mais onerado pelos efeitos dos impostos e contribuições sociais. De acordo com Teixeira (2012) “a repercussão econômica quase sempre ocorre, pois ao fixar o preço do

6 Art. 128 do Código Tributário Nacional, Lei 5.172/1966.

7 Em regra, nos casos de responsabilidade por transferência, o responsável tributário arca com o ônus financeiro do tributo, pois figura como sujeito passivo da obrigação tributária, inclusive nos casos em que sua responsabilidade é subsidiária ou solidária, respondendo em conjunto com outro sujeito indicado pela norma tributária, geralmente aquele que praticou o fato gerador.

8 Já na hipótese de responsabilidade por substituição, o responsável tributário, dito substituto, não assume a posição de sujeito passivo da obrigação, que continua sendo ocupada pelo substituído, mas possui o dever, que lhe foi imposto pela lei, de recolher o tributo ao Fisco, cujo valor é suportado, na verdade, integralmente pelo substituído, de quem o substituto desconta ou reembolsa a quantia respectiva.

produto, mercadoria ou serviço o sujeito passivo, em regra, considera todos os custos envolvidos no processo produtivo ou econômico dentre os quais está a carga tributária”. No entender de Marins (2010, p. 299):

Sob o prisma econômico, a repercussão do ônus tributário é fenômeno de índole exclusivamente relacionada com o peso dos tributos na formação do custo de mercadorias e serviços e sua consequente repercussão no preço exigido ao adquirente – consumidor ou usuário – de produtos e serviços. Sob essa perspectiva, o valor do tributo se assemelha a outros componentes integrantes da fórmula ou do receituário de formação do custo em cada setor de atividade produtiva, seja industrial, comercial ou de serviços, como a matéria-prima, o custo de capital, a mão de obra ou a energia utilizada.

No Brasil, dados demonstram que a carga tributária, consistente na relação que se verifica entre impostos e as riquezas produzidas no país, é de 36,27% (trinta e seis pontos percentuais e vinte e sete centésimos) sobre o Produto Interno Bruto – PIB⁹, sendo que, num período de dez anos, houve um aumento de 3,63% (três pontos percentuais e sessenta e três centésimos). Esse percentual não seria tão drástico se o Poder Público utilizasse esses recursos de forma adequada para fornecer à população serviços públicos de melhor qualidade, com amplo acesso ao sistema de saúde, à educação, à previdência social, à segurança e ao transporte. No entanto, no *ranking* dos 30 (trinta) países com maior carga tributária do mundo, o Brasil encontra-se em último lugar considerando-se o retorno dado à sociedade pelos tributos pagos ao Estado¹⁰.

A repercussão econômica dos tributos ultrapassa a relação existente entre o sujeito passivo e o ente tributante, alcançando sujeitos estranhos à obrigação tributária, pois é comum que o contribuinte efetue o repasse do encargo econômico-financeiro para quem não incorreu na hipótese de incidência tributária.

Segundo Becker (2010, p. 570) a repercussão econômica do tributo se revela quando o contribuinte procura transferir o ônus econômico do tributo a outras pessoas na oportunidade em que travar relações jurídicas com elas, dando origem a um fenômeno de trajetória do ônus do tributo, que vai sendo transferido, total ou parcialmente, para uma ou mais pessoas. Acrescenta, ainda, no que importa ao presente estudo, que os fatores decisivos da repercussão econômica do tributo são estranhos à natureza do tributo e determinados pela conjuntura econômico-social.

9 Fonte: UOL Economia. In: <http://economia.uol.com.br/noticias/redacao/2013/03/04/carga-tributaria-cresce-r-100-bilhoes-no-brasil-e-bate-recorde.htm>, acessado em 17.05.2013.

10 Fonte: Portal G1. In: <http://g1.globo.com/economia/noticia/2013/04/brasil-e-ultimo-colocado-em-ranking-sobre-pouco-retorno-dos-impostos.html>, acessado em 17.05.2013.

2.2.1 TRIBUTOS DIRETOS E INDIRETOS X CONTRIBUINTE DE DIREITO E CONTRIBUINTE DE FATO

O fenômeno da repercussão econômica deu origem na doutrina a uma classificação das espécies tributárias que levou em consideração a existência, ou não, do repasse do encargo financeiro do tributo para terceiros. Seriam considerados, assim, DIRETOS, os tributos cujo ônus é arcado unicamente pelo sujeito passivo da relação jurídica tributária, denominado, em razão dessa classificação, de contribuinte de direito ou contribuinte *de jure*, já que sua condição é definida pela norma tributária instituidora da exação.

Já os tributos INDIRETOS seriam aqueles que permitem o repasse do encargo financeiro pelo contribuinte de direito para terceiros estranhos à relação tributária travada com o Fisco. O terceiro que, ao final, suporta de forma definitiva o ônus do tributo, sem poder repassá-lo a outrem, convencionou-se denominar de contribuinte de fato.

Nesse ponto torna-se possível encaixar a figura do consumidor, identificando qual a posição por ele ocupada nessa relação complexa da repercussão econômica dos tributos. Consciente dessa participação declarou Neviani (1983, p. 115) que:

O consumidor final é o que está no fim do processo produtivo ou de circulação econômica dos bens e serviços, não se podendo esquecer que, mesmo os serviços prestados a empresas produtoras de bens constituem insumos desses bens e se incorporam nos respectivos custos. Assim, pois, contribuinte de fato em matéria econômica ou financeira, é o consumidor final: aquele que não tem mais condição alguma de repassar, de transferir, de trasladar os encargos tributários, embutidos no seu custo de aquisição, a mais alguém. É o consumidor do “fim da linha”.

Contribuinte de fato seria, destarte, o consumidor, aquele que, ao consumir bem ou serviço, é o último sujeito da cadeia produtiva para quem o encargo tributário seria repassado. O que demonstra, a princípio, que quem suporta o ônus econômico-financeiro dos tributos é, de fato, o consumidor. Isso se considerarmos uma visão econômica desse cenário.

Entretanto, essa classificação entre tributos diretos e indiretos, atualmente, vem sendo bastante criticada pela doutrina por diversos motivos. O primeiro deles reside na constatação de que não possui relevância jurídica, já que formada com base em conceitos econômicos, de modo que se referir a qualquer tipo de contribuinte que não seja o de direito seria adentrar por terreno estranho ao da ciência do Direito.

Nesse diapasão, Souza (*apud* Queiroz, 1998, p.182) afirma que em direito tributário somente se verifica um contribuinte, o de direito, sendo que a transferência do ônus fiscal (denominada de *überwälzung* ou *rückwälzung* pelos alemães) está sujeita à lei da oferta e da procura e só ocorre quando as condições de mercado permitem, tratando-se, dessa forma, de um conceito econômico e não jurídico, sendo certo que a confusão que se faz entre os conceitos jurídicos e econômicos é inadmissível e só deprecia a correta compreensão do Direito.

A mesma preocupação é repartida por Ataliba (*apud* Queiroz, 1998, p. 183) para quem essa classificação nada tem de jurídica, possuindo um critério puramente econômico, elaborado pela ciência das finanças. Para esse autor, é possível, inclusive, que um imposto classificado como direto, num dado contexto econômico, se transforme em indireto e vice-versa, sem que tenha ocorrido qualquer alteração legal ou no sistema jurídico.

No mesmo sentido, para Becker (2010, p. 577 a 585) os fatores decisivos da repercussão econômica do tributo são estranhos à sua natureza e determinados pela conjuntura econômico-social. Para esse autor a repercussão econômica do tributo indireto é aceita como um fato necessário e óbvio, mas essa premissa repousa, no que convencionou chamar de *simplicidade da ignorância*. Alega o autor que a repercussão econômica seria artificial e sem fundamento científico, não sendo correto afirmar que o acréscimo do tributo ao preço, significa, unicamente, sua repercussão, nem que alguns tributos repercutem por sua própria natureza, nem muito menos que a intenção do legislador comprova a repercussão e nem que o exame da escrita comercial demonstrará a sua ocorrência. E complementa:

O que o vendedor paga ao Estado, em última análise, de cada imposto, só por casualidade guarda relação com o montante calculado pela soma das parcelas que em tal conceito figuram nas faturas. Além disso, necessitaria saber-se qual seria o “preço” cotizado separadamente do imposto na ausência deste, e isto não é um fato observável. (...) em cada país, sob determinadas condições de tempo e lugar, tendo-se presente a conjuntura econômica da época, após complexíssimo estudo, pode-se alcançar uma relativa previsibilidade da provável repercussão econômica do tributo. Esta relativa previsibilidade da provável repercussão econômica do tributo consiste no seguinte: a previsão nunca indicará a probabilidade da verdadeira incidência econômica do tributo, mas previsível é a probabilidade da tendência da repercussão econômica, de sua velocidade, de sua forma, de sua graduação, de sua direção preferencial a esta ou àquela classe econômica. Impossível é conhecer a verdadeira incidência econômica do tributo. A identificação do contribuinte “de fato” é impraticável.

Na mesma linha de raciocínio, afirma Amaro (2011, p. 451) que “a repercussão, fenômeno econômico, é difícil de precisar”. Esse pensamento é compartilhado também pelos economistas, que possuem dificuldade em afirmar quando o fenômeno da repercussão econômica do tributo ocorre e em que intensidade. Confira-se, no ponto, as palavras de Varian (2000, p. 316 e 317):

Ouvimos dizer com frequência que quando um imposto incide sobre os produtores não reduz os lucros, uma vez que as empresas simplesmente o repassam aos consumidores. Como vimos acima, os impostos na verdade não devem ser encarados como recaindo sobre as empresas ou sobre os consumidores. Com efeito, os impostos constituem transações entre as empresas e os consumidores. Em geral, o imposto elevará o preço pago pelos consumidores e reduzirá o preço recebido pelas empresas. Quanto do imposto será repassado aos consumidores irá depender das características da demanda e da oferta.

O raciocínio do autor é complementado ao afirmar que, em algumas hipóteses, o preço ofertado pelo bem é o mesmo que seria ofertado caso não houvesse a incidência do imposto, mas, mesmo assim, o consumidor acaba arcando com o imposto em sua totalidade. Ao revés, em outros casos, diante da mesma situação, isto é, preço de oferta igual ao preço sem o imposto, verifica-se que o custo deste é totalmente arcado pelo ofertante. Ou seja, em situações concretas similares, o custo do imposto pode ser arcado pelo produtor ou pelo consumidor, tudo dependerá das características da oferta e da demanda em cada caso. Nesse mesmo sentido, atentemos para a lição de Baleeiro (*apud* Hayashi 2005, p. 89) para quem a repercussão econômica poderia se dar de forma parcial, de forma superficial ou de nenhuma forma, pois nem sempre o contribuinte de direito consegue repassar o encargo, devendo-se tomar por consideração as teorias econômicas da formação de preço, todas as variáveis de um mercado como a rigidez ou a elasticidade da demanda e da oferta de um dado bem. Afirma Hayashi ainda que, segundo a teoria econômica, nos casos de monopólio – mercado com apenas um comprador para o bem – a repercussão econômica pode ser suportada integralmente pelo vendedor.

Seligman (*apud* Hayashi, 2005, p. 90) salientava que a ocorrência desse fenômeno de repercussão é contingente e pode variar em razão da durabilidade do bem, da situação de monopólio ou de livre concorrência, da técnica de incidência do imposto, dentre outros fatores.

Ademais, critica-se o fato de não se poder identificar de forma precisa qual o tributo que seria indireto, já que, na prática, o comerciante costuma embutir no preço de venda de seus produtos todos os custos

de sua comercialização, sejam eles de natureza tributária ou não, pois, para alcançar o lucro é preciso que a receita obtida com a venda de suas mercadorias ou serviços seja superior aos custos despendidos na sua atividade. Isto é, até mesmo os denominados tributos diretos podem repercutir economicamente sobre a esfera do contribuinte de fato, porque todos os tributos podem ser repassados para o preço do bem ou do serviço. Nesse mesmo sentido, afirma Coelho (*apud* Hayashi, 2005, p. 112), que todos os tributos comportam a transferência do encargo financeiro e acrescenta Neviani (1983, p. 67):

Basta fazer um simples exercício microeconômico de formação de preços, para chegar à convicção que também os tributos ditos diretos podem ter o seu ônus inserido entre os custos de aquisição ou de produção do bem vendido ou do serviço prestado e, assim, terem os seus respectivos encargos transferidos a terceiros. Ora, havendo lucro, terá havido a inclusão dos encargos tributários nos custos do bem ou serviço vendido ou prestado.

Portanto, a clássica distinção entre tributos indiretos e diretos revela-se ultrapassada e não apresenta relevância jurídica, possuindo apenas valor econômico, que, como visto, não é exato.

2.3 A REPERCUSSÃO JURÍDICA DOS TRIBUTOS

A par da comprovada repercussão econômica dos tributos há que se reconhecer a existência da sua repercussão jurídica, identificada pela doutrina e que merece uma breve abordagem a fim de se distinguir as hipóteses de repercussão e demonstrar a inexistência de relação entre si e quais as regras que devem ser aplicadas a cada uma das situações.

Afirma Becker (2010, p.570) que a repercussão jurídica do tributo se verifica quando “a fim de contrariar, ou favorecer, a repercussão econômica de um determinado tributo, o legislador, ao criar a incidência jurídica do tributo, simultaneamente, cria regra jurídica que outorga ao contribuinte *de jure* o direito de repercutir o ônus econômico do tributo sobre determinada pessoa”.

Quando o repasse do ônus tributário ao dito contribuinte de fato encontra-se descrito na disposição normativa tributária de forma clara e objetiva – sem que se leve em consideração se o valor do tributo encontra-se embutido no preço do bem ou serviço – de modo que se poderia identificar, porquanto destacado na nota fiscal, o valor de exação suportado pelo consumidor, diz-se que há repercussão jurídica do tributo. Trata-se, portanto, de um repasse autorizado pela lei.

Para outros autores, no entanto, dá-se a repercussão jurídica quando a lei elege como sujeito passivo um indivíduo distinto daquele que realiza o fato gerador da obrigação tributária, outorgando-lhe, ainda, meios de reter ou reaver deste o tributo que foi pago. Aparentemente, o autor identifica os casos de repercussão jurídica com aqueles em que o sujeito passivo figura na relação jurídica como responsável tributário, nos termos do art. 121, parágrafo único, II do Código Tributário Nacional, podendo esta responsabilidade se dar por substituição ou por transferência. Comunga desse raciocínio Amaral (1991, p. 356):

Na vertente jurídica da repercussão tributária, o Direito estabelece pressupostos de validade jurídica: determinação subjetiva do repercutido (que sofrerá o efetivo e definitivo ônus) e os meios legalmente admitidos para esse fim, ou seja, reembolso ou retenção na fonte. E mais, repercussão jurídica não é simples possibilidade extra-jurídica (econômica), mas sim um direito a que corresponde certamente um dever (o dever jurídico de suportar o ônus, para o contribuinte de fato).

Machado (1999, p. 16 e 17), após declarar que a repercussão jurídica ocorre quando há autorização legal ao responsável pelo recolhimento do tributo para que este cobre de terceiro, que é o contribuinte de direito, a quantia correspondente, como se dá, *verbi gratia*, nos casos de substituição tributária, logrou em apresentar a distinção que pode ser identificada entre as hipóteses de repercussão econômica e jurídica:

Não se pode desconhecer a relevância jurídica da distinção entre a repercussão que se opera em face de autorização legal, daquela outra na qual se verifica a repercussão simplesmente em decorrência de circunstâncias econômicas. Para evidenciar a relevância jurídica dessa distinção basta o fato de que o preço do produto, fixado em um contrato de compra e venda, pode ser acrescido do tributo se a repercussão for autorizada por lei. O comprador não poderá recusar o acréscimo. Se, todavia, a repercussão não estiver autorizada por lei, o comprador não estará obrigado ao acréscimo.

Sob essa ótica, permite-se concluir que o consumidor, na qualidade de contribuinte de fato que suporta o ônus econômico do tributo, não pode ser confundido com o responsável tributário, que sofre a repercussão jurídica do tributo, salvo se a lei, expressamente, lhe atribuir a responsabilidade pelo recolhimento da exação e, então, nesse caso, deixará de ser contribuinte de fato, para ocupar o lugar de responsável tributário.

Resta analisar, doravante, como solucionar a situação em que tenha havido pagamento indevido de tributos nos casos em que o ônus econômico foi suportado pelo contribuinte de fato, isto é, para quem o valor deve ser restituído.

3 PAGAMENTO INDEVIDO E RESTITUIÇÃO DO INDÉBITO

Em algumas hipóteses o sujeito passivo, ao extinguir a relação obrigacional jurídico-tributária por meio do pagamento, efetua o recolhimento do tributo de forma equivocada, em valores maiores que o devido, ou por assumir obrigação que não lhe incumbia, ou por perceber, posteriormente, que a exação já recolhida ao Fisco possui contornos de ilegalidade ou inconstitucionalidade.

Diz-se, que há, nesses casos, pagamento indevido e, em consonância com o princípio da legalidade tributária – segundo o qual não pode haver criação ou majoração de tributo sem lei que o estabeleça – todos os valores que tiverem sido recolhidos em excesso, isto é, além do que foi exigido pela lei, devem ser restituídos ao seu proprietário, assim como, a *contrario sensu*, os valores recolhidos a menor devem ser complementados pelo sujeito passivo.

Marins (2010, p. 442) afirma que, por meio desta providência o Fisco efetiva a justiça social e impede o seu próprio enriquecimento ilícito à custa da boa vontade ou ignorância do contribuinte, devolvendo-lhe o que lhe é de direito e não pertence à coletividade. A restituição deve promover, portanto, um balanceamento na relação entre o Fisco e o contribuinte, consoante assinala Canto (*apud* Torres, 1983, p. 22), para quem “o primeiro passo na reposição das coisas no ponto de equilíbrio em que se deveria encontrar se não fosse pela cobrança de imposto indevido, é sem dúvida alguma a restituição, pelo Fisco, ao *solvens*”.

A norma tributária em vigor admite que o sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, a requerer a restituição total ou parcial dos valores pagos a título de tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento nos casos por ela indicados¹¹. Assim, qualquer valor pago de forma indevida pode ser devolvido ao sujeito passivo podendo o respectivo requerimento ser feito pela via administrativa¹² ou judicial. Uma vez frustrado o pedido administrativo de restituição, ou, independentemente da sua realização – já que em nosso sistema jurídico tributário vigora o princípio da independência entre as esferas administrativa e judicial – o contribuinte está autorizado a socorrer-se das vias judiciais, por meio do ajuizamento da denominada ação de repetição de indébito em face do sujeito ativo (ente tributante). Assim, cumpre analisar de forma mais detida essa relação jurídica processual para que possamos, ao final, estabelecer quem possui legitimidade *ad causam* para seu ajuizamento.

11 Art. 165, *caput* e incisos, do Código Tributário Nacional, Lei 5.172/1966.

12 Alguns doutrinadores costumam designar de forma distinta o pedido administrativo do judicial, sendo que Marins (2010, p. 293) esclarece que o primeiro deve ser chamado de “pedido de restituição”, enquanto que o judicial deve ser denominado de “pedido de repetição”.

3.1 A AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO E SUAS PECULIARIDADES

Dentre as ações que podem ser ajuizadas pelo sujeito passivo em face da atividade arrecadatória do Fisco, a ação de repetição de indébito figura como uma das mais utilizadas, pois frequentes são as situações de pagamentos efetuados por erro ou em excesso ou, o que costuma acontecer mais constantemente, de insurgência frente à cobrança de tributos que se considera ilegais ou inconstitucionais.

Trata-se de ação de rito ordinário, ajuizada em face do ente tributante competente para instituição e cobrança do tributo, que dará origem a uma decisão de natureza condenatória que reconhecerá a inexistência de relação jurídica tributária e possibilitará ao seu autor – cuja legitimidade será analisada a seguir – receber os valores pagos indevidamente ao Fisco por meio de precatório, requisição de pequeno valor ou compensação.

3.1.1 LEGITIMIDADE AD CAUSAM

A ação de repetição de indébito deve observância, como toda ação ordinária, para sua regular formação e desenvolvimento, aos pressupostos processuais e às condições da ação, dentre os quais, exsurge como relevante neste momento a legitimidade ativa *ad causam*, isto é, para estar na causa, apresentada por aquele sujeito que faz parte da relação jurídica posta em juízo, que é titular da pretensão ou do direito que se pretende alcançar com a ação. Para Liebman (*apud* Moreira de Paula 2002, p. 99) “a legitimação para agir é, pois, em resumo, a pertinência subjetiva da ação, isto é, a identidade entre quem a propôs e aquele que, relativamente à lesão de um direito próprio (a afirma existente), poderá pretender para si o provimento de tutela jurisdicional pedido com referência àquele que foi chamado em juízo”. Já no traçar do raciocínio de Didier Junior (p.185 e 186):

A todos é garantido o direito constitucional de provocar a atividade jurisdicional. Mas ninguém está autorizado a levar a juízo, de modo eficaz, toda e qualquer pretensão, relacionada a qualquer objeto litigioso. Impõe-se a existência de um vínculo entre os sujeitos da demanda e a situação jurídica afirmada, que lhes autorize a gerir o processo em que será discutida. Surge, então, a noção de legitimidade ad causam. A legitimidade para agir (ad causam petendi ou agendum) é condição da ação que se precisa investigar no elemento subjetivo da demanda: os sujeitos. (...) É necessário, ainda, que os sujeitos da demanda estejam em determinada situação jurídica que lhes autorize a conduzir o processo em que se discuta aquela relação jurídica de direito material deduzida em juízo. É a ‘pertinência subjetiva da ação’,

segundo célebre definição doutrinária. A esse poder, conferido pela lei, dá-se o nome de legitimidade ad causam ou capacidade de conduzir o processo. Parte legítima é aquela que se encontra em posição processual (autor ou réu) coincidente com a situação legitimadora, “decorrente de certa previsão legal, relativamente àquela pessoa e perante o respectivo objeto litigioso”. (...) Essa noção revela os principais aspectos da legitimidade ad causam: a) trata-se de uma situação jurídica regulada pela lei (‘situação legitimante’, ‘esquemas abstratos’, ‘modelo ideal’, nas expressões normalmente usadas pela doutrina); b) é qualidade jurídica que se refere a ambas as partes do processo (autor e réu); c) afere-se diante do objeto litigioso, a relação jurídica substancial deduzida – ‘toda legitimidade baseia-se em regras de direito material’, embora se examine à luz da situação afirmada no instrumento da demanda.

O pensamento acima exposto revela o entendimento adotado pela maioria da doutrina segundo o qual possui legitimidade *ad causam*, ativa ou passiva, todo aquele que figure no pólo ativo ou passivo da relação jurídica de direito material. Transpondo essa noção para a relação jurídica tributária é fácil perceber que o detentor da legitimidade para ajuizar a ação de repetição de indébito tributário é o contribuinte, ou melhor, o sujeito passivo designado pela norma tributária como responsável pelo pagamento do tributo.

De acordo com os princípios que regem o processo civil, portanto, somente pode ajuizar ação de repetição de indébito tributário, postulando a devolução do valor pago a título de tributo, o sujeito que possui relação direta com o suposto fato gerador tributário e, conseqüentemente, com o Fisco. Relação esta que deve ser de caráter jurídico e não meramente econômico.

3.1.2 PROVA DO PAGAMENTO INDEVIDO

Outra questão que merece destaque, no que diz respeito à ação de repetição de indébito, refere-se à necessidade de que o autor, ao ajuizar a ação, já apresente, juntamente com a petição inicial, a prova do pagamento considerado indevido. A questão já restou decidida pelo Superior Tribunal de Justiça, em sede de recurso repetitivo, consoante trechos da ementa abaixo transcrita:

2. Todavia, será indispensável prova pré-constituída específica quando, à declaração de compensabilidade, a impetração agrega (a) pedido de juízo sobre os elementos da própria compensação (v.g.: reconhecimento do indébito tributário que serve de base para a operação de compensação, acréscimos de juros e correção monetária sobre ele incidente, inexistência de prescrição do direito

de compensar), ou (b) pedido de outra medida executiva que tem como pressuposto a efetiva realização da compensação (v.g.: expedição de certidão negativa, suspensão da exigibilidade dos créditos tributários contra os quais se opera a compensação). Nesse caso, o reconhecimento da liquidez e certeza do direito afirmado depende necessariamente da comprovação dos elementos concretos da operação realizada ou que o impetrante pretende realizar. Precedentes da 1ª Seção (EREsp 903.367/SP, Min. Denise Arruda, DJe de 22.09.2008) e das Turmas que a compõem.

3. No caso em exame, foram deduzidas pretensões que supõem a efetiva realização da compensação (suspensão da exigibilidade dos créditos tributários abrangidos pela compensação, até o limite do crédito da impetrante e expedição de certidões negativas), o que torna imprescindível, para o reconhecimento da liquidez e certeza do direito afirmado, a pré-constituição da prova dos recolhimentos indevidos.

4. Recurso especial provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08. (RESP 1.111.164/BA, Relator Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Seção, DJE de 25.05.2009)

Apesar de o julgado referir-se à necessidade de produção de prova pré-constituída em sede de mandado de segurança, o entendimento é perfeitamente aplicável à ação de repetição de indébito, uma vez que a prova do recolhimento do tributo foi exigida naquele julgamento nas hipóteses em que o contribuinte requereu direito à compensação (fundado no pagamento indevido) derivada do reconhecimento do indébito tributário. Ademais, consoante destacou o Ministro Relator em seu voto condutor, “a norma processual exige como requisito de toda e qualquer petição inicial a indicação dos fatos da causa (CPC, art. 282, III), bem como ela venha acompanhada dos correspondentes ‘documentos indispensáveis’ (CPC, art. 283)”¹³.

13 E complementou o d. Relator: “Os fundamentos teóricos dessa exigência são conhecidos. Em toda sentença de mérito, há um componente essencial: a declaração de certeza a respeito da existência ou da inexistência ou, ainda, do modo de ser de uma relação jurídica. Nela haverá, portanto, um juízo que contém “declaração imperativa de que ocorreu um fato ao qual a norma vincula um efeito jurídico” (CARNELUTTI, Francesco. *Instituciones del Proceso Civil*. Tradução de Santiago Sentis Melendo. Buenos Aires: Ediciones Jurídicas Europa-América, s./d, vol. I, p. 69). Realmente, as relações jurídicas têm sua existência condicionada à ocorrência de uma situação de fato (suporte fático) que atrai e faz incidir a norma jurídica. Esse fenômeno de incidência produz efeitos de concretização do direito, formando normas jurídicas individualizadas, contendo as relações jurídicas e seus elementos formativos: os sujeitos, a prestação, o vínculo obrigacional. Por isso que se diz que, para chegar ao resultado almejado no processo de conhecimento (ou seja, ao juízo de certeza sobre a relação jurídica), é indispensável efetuar o exame “dos preceitos e dos fatos dos quais depende sua existência ou inexistência”, e, “segundo os resultados desta verificação, o juiz declara que a situação existe ou

Essa exigência, aliás, coaduna-se com a condição da ação vista anteriormente, que exige, para que se tenha legitimidade ativa *ad causam*, que o autor tenha relação direta com o fato gerador do tributo e, consequentemente, a comprovação do seu recolhimento é fato inegável de que o sujeito fez parte da relação obrigacional tributária. Outrossim, caso o autor não efetue tal comprovação no momento do ajuizamento da ação, sagrando-se vencedor na demanda e sendo-lhe reconhecido o direito à repetição do indébito, deverá demonstrar, na fase de liquidação do julgado, qual o valor que lhe deve ser restituído, por meio da apresentação das guias de recolhimento do tributo, sob pena de não poder ser contemplado com a expedição do precatório ou com a homologação da compensação a ser realizada junto ao Fisco.

Esse entendimento também restou consagrado em julgamento pela sistemática do Art. 543-C do Código de Processo Civil, que tratou exatamente da ação de repetição de indébito, assentando que juntamente com a inicial deve ser apresentada documentação mínima que demonstre o recolhimento indevido para que se comprove a legitimidade para a causa do contribuinte, sendo que, na fase de liquidação do julgado faz-se necessária a juntada de todos os comprovantes de pagamento para que se possa apurar o montante a ser restituído¹⁴.

A questão já se encontra consolidada, havendo, ainda, outro recurso representativo da controvérsia julgado pelo Superior Tribunal de Justiça, tratando do crédito-prêmio de IPI, que também cuidou da matéria e não divergiu do entendimento já esposado, ao consignar que não se exige a juntada de toda a documentação relacionada ao crédito na inicial da ação¹⁵.

Destarte, faz-se necessário que o sujeito ativo da ação de repetição de indébito apresente, junto com a inicial, documentação mínima que comprove que recolheu o tributo discutido na ação, fato que é indispensável para se reconhecer sua legitimidade e comprovar o pagamento indevido. Ademais, na fase de liquidação de sentença, para que possa recuperar os valores recolhidos ao Fisco deverá demonstrar o *quantum* respectivo, sob pena de inviabilizar a execução do julgado.

3.1.3 O ART. 166 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Outra particularidade desta ação judicial, que está relacionada, inclusive, ao tópico anterior, reside em exigência constante de norma tributária que vem sendo bastante criticada pela doutrina. Trata-se do Art. 166 do Código Tributário Nacional¹⁶.

que não existe” (CARNELUTTI, Francesco. Instituciones, op. cit., vol. I, p. 68).”

14 RESP 1.111.003/PR, Relator Ministro Humberto Martins, Primeira Seção, DJE 25.05.2009.

15 RESP 959.338/SP, Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, DJE 08.03.2012.

16 Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respec-

A primeira observação que deve ser feita sobre o preceito reside na percepção de que a norma tributária parece ter adotado conceito de ordem econômica atribuindo-lhe efeitos jurídicos ao incorporar a noção já mencionada anteriormente de repercussão econômica de tributos. Aparentemente, portanto, o dispositivo refere-se à hipótese de restituição dos tributos ditos indiretos, determinando que, na hipótese de sua restituição, o contribuinte deverá comprovar que assumiu o seu encargo financeiro, ou, tendo-o transferido a terceiro, que está autorizado por este a receber os valores pagos indevidamente ao Fisco. A norma parece ter estabelecido, portanto, requisitos legais para que se reconheça legitimidade *ad causam* ao contribuinte nos casos de pagamento de tributo considerado indireto.

Alguns doutrinadores justificam a existência da norma para evitar o locupletamento indevido do contribuinte de direito, pois, “se ele, de fato, não suportou a carga tributária, não é legítimo que obtenha a devolução”, nas palavras de Ávila (2011, p. 330). Aludido dispositivo aplicar-se-ia, portanto, aos tributos indiretos, sendo que tanto a doutrina quanto a jurisprudência apontam como tais as exações que estão ligadas às operações de venda de mercadorias e serviços e que podem onerar diretamente essa relação do contribuinte com o particular.

Há entendimentos, todavia, que defendem que esse artigo de lei não é adequado às hipóteses de tributos indiretos, devendo ser aplicado somente aos casos de responsabilidade por substituição tributária, pois quando a norma se refere à natureza do tributo quis mencionar sua natureza jurídica, determinada pela lei e não por circunstâncias econômicas alheias ao fato jurídico tributário e que não podem ser aferidas com segurança. Essa é a posição de Diniz (2013, p. 09)¹⁷:

O artigo 166, do CTN, se reporta à restituição de tributos que, pela sua natureza jurídica, comportem transferência do encargo financeiro. É imprescindível, pois, que, além da relação jurídica tributária (estrito senso), vinculando sujeito ativo e sujeito passivo, haja outra relação jurídica entre sujeito passivo e aquele para quem é transferido o encargo financeiro do tributo. É a possibilidade de “transferência do encargo financeiro do tributo” que confere sentido

tivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

17 Comunga do mesmo entendimento Machado (*apud* Farias Machado, sob a coordenação de Machado, 1999, p. 402 e 403): “Tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro, são somente aqueles tributos em relação aos quais a própria lei estabeleça dita transferência. (...) pois a natureza a que se reporta tal dispositivo legal só pode ser a natureza jurídica que é determinada pela lei correspondente, e não por meras circunstâncias econômicas que podem estar, ou não, presentes, sem que se disponha de um critério seguro para saber quando se deu, e quando não se deu tal transferência.”

à relação jurídica entre responsável e contribuinte. Então, quando o artigo 166 refere-se à restituição de tributos que comportem, pela sua natureza, a transferência do encargo financeiro, não se está aludindo a um fenômeno econômico, mas sim à transferência do ônus fiscal em razão da natureza jurídica do repasse. Há o direito de repassar e há o dever de suportar o repasse e é exatamente a relação jurídica daí decorrente que autoriza a aplicação da regra em tela.

Há quem afirme, ainda, que o Art. 166 previu, na verdade, ao mencionar que poderá repetir o indébito aquele que assumiu o encargo do tributo, a legitimidade do contribuinte de fato. Na lição de Mörschbacher (apud Estrela, 2005, p. 04):

O art.166 do CTN considera o contribuinte de fato como sujeito ativo, credor, da relação jurídica que se estabelece com o Estado, pelo enriquecimento ilícito deste em detrimento daquele, em decorrência de pagamento indevido de imposto indireto pelo contribuinte de direito, mas suportado economicamente pelo contribuinte de fato.

Outros doutrinadores, ainda, contestam a constitucionalidade desta disposição normativa e com razão. Aliás, tecnicamente falando, seria mais apropriado falar em não recepção desta norma pela Constituição Federal de 1988, já que editada perante o regime constitucional anterior. O dispositivo é criticado por limitar o direito de requerer a restituição do indébito, direito este constitucionalmente assegurado por aplicação do princípio da legalidade tributária, que garante que o contribuinte não tenha que pagar por tributo não previsto em lei, independentemente de sua natureza e pelos princípios do acesso à justiça, da moralidade e daquele que proíbe o enriquecimento sem causa, os quais também fundamentam o próprio pedido da repetição de indébito, como já visto supra.

Ademais, como dito anteriormente, a norma se utilizou de noções da área financeira e econômica para condicionar o exercício de um direito juridicamente certificado, o que não se pode admitir. A distinção feita entre contribuinte de direito e de fato deve ater-se ao âmbito econômico, não possuindo nenhuma relevância para a ciência jurídica, ante todos os motivos já expostos.

Ainda, a disposição normativa exige a produção de provas difíceis ou até impossíveis de se obter. Ora, como fazer a prova do não repasse do ônus financeiro se a ocorrência desse fenômeno econômico é impossível de se precisar até mesmo pelos economistas mais experientes? A produção de uma prova negativa, por sinal, é bastante criticada pela doutrina. Mesmo que se apresentem os livros e arquivos do contribuinte de direito e se realize

uma perícia sobre sua contabilidade não se poderia precisar exatamente quais os elementos do seu custo que integraram o preço da mercadoria, o qual é acrescido, inclusive, da margem de lucro do comerciante – objetivo primordial de seu negócio. Como distinguir, portanto, o que é lucro e o que diz respeito ao valor repassado do tributo?

Até nas hipóteses de tabelamento oficial de preços é possível que o ônus do tributo seja transferido ao contribuinte de fato, bastando que o comerciante reduza sua margem de lucro e embute nesse preço pré-fixado o seu custo relativo ao tributo, ou não. Isto é, nada garante que, realmente, nesses casos, o ônus será assumido integralmente pelo contribuinte de direito.

O mesmo raciocínio pode ser utilizado quando o preço do comerciante, embora não seja tabelado pelo Governo, é mantido no mesmo patamar após a incidência de um novo tributo sobre sua produção. O valor do tributo pode ter sido repassado, pois o seu custo pode ter sido reduzido em outros componentes do preço. A inclusão do valor do tributo no preço da mercadoria não passa, portanto, de suposições, que podem vir a ser comprovadas ou, na maioria dos casos, não.

Como comprovar, além disso, a autorização do contribuinte de fato se, considerando-se a miríade de clientes que adquiriram o produto do comerciante dentro do período do recolhimento do tributo, espalhados pelo território nacional e até internacional? É impossível contactar cada um deles, ou até mesmo identificá-los de forma apropriada. E, ainda, se o terceiro para quem o contribuinte de direito repassou o ônus do tributo tiver, por sua vez, repassado novamente esse encargo para outrem, como identificá-lo?

Essa situação coloca o contribuinte de direito em situação desfavorável, pois não conseguindo provar a assunção do encargo ou não conseguindo obter a autorização do contribuinte de fato não poderá requerer a repetição do indébito, de modo que os valores serão incorporados, indevidamente, pelo Poder Público¹⁸.

Martins (sob a coordenação de Machado, 1999, p. 168), aponta a inconstitucionalidade do dispositivo também em razão de possibilitar que

18 Nesse ponto, merece destaque o ensinamento de Troianelli (apud Machado, sob a coordenação de Machado, 1999, p. 12): “Para que o enriquecimento injustificado seja também ilícito é necessário que, além da existência de empobrecimento de terceiro, haja nexos causal entre o empobrecimento de uma parte e o enriquecimento de outra. Na hipótese em exame, o enriquecimento injustificado do Estado será sempre ilícito, já que entre o empobrecimento do contribuinte e o enriquecimento do Estado haverá sempre, como nexos causal, o ato normativo ou administrativo que implique a exigência do tributo indevido. O enriquecimento injustificado do contribuinte, por outro lado, só seria ilícito se ele, sabedor do caráter indevido do tributo, transferisse o encargo financeiro a terceiro, maliciosamente, com o intuito de, após, buscar a repetição do indébito. Tal hipótese, todavia, é de quase impossível ocorrência, já que é muito mais prático para o contribuinte pura e simplesmente aumentar o seu preço do que arquitetar uma incrível operação pela qual pague tributo à Fazenda para depois buscar a restituição”.

o sujeito ativo se aproprie indevidamente de um tributo ilegal ao exigir o preenchimento de requisitos impossíveis de serem atendidos em face do regime tributário em vigor. Ademais, esse contribuinte de fato teria o poder de impedir a repetição do indébito, mas não o de propor ação com esse objetivo.

Outro ponto de vista é apontado por Machado (sob a coordenação de Machado, 1999, p. 16) ao afirmar que as convenções particulares que transfiram do contribuinte para terceiros a condição de sujeito da relação tributária são irrelevantes para a definição da sujeição passiva tributária, consoante art. 123 do Código Tributário Nacional, ou seja, a *contrario sensu*, não se pode admitir que o Fisco venha alegar o que se deu em razão de contratos de compra e venda para impedir a restituição do tributo ao sujeito passivo indicado pela lei.

São inúmeros e irrefutáveis, deste modo, os argumentos que defendem a inconstitucionalidade ou não recepção do Art. 166 do Código Tributário Nacional em face da Constituição Federal de 1988, apesar dos Tribunais Superiores pátrios continuarem aplicando-o a diversas hipóteses, conforme exposto, sem questionar a sua constitucionalidade.

O melhor entendimento, a nosso ver, seria aquele que, na tentativa de manter a vigência do dispositivo, limita a sua aplicação, por meio de uma interpretação da lei conforme os ditames constitucionais, somente aos casos em que se verifique o fenômeno da repercussão jurídica do tributo, isto é, naquelas situações em que a própria lei estabelece como contribuinte um terceiro que possui algum vínculo com a relação jurídico-tributária, como se verifica nas hipóteses de substituição tributária. Essa seria a única aplicação da norma admissível em nosso ordenamento. Logo, não se revela possível que a norma venha a ser aplicada para os casos de repercussão econômica, isto é, de pagamento indevido de tributos ditos indiretos, já que essa classificação não possui relevância jurídica.

Outrossim, independentemente do ângulo sobre o qual se analise o Art. 166 do Código Tributário Nacional, o fato é que esse dispositivo não autorizou, em nenhum momento, que o contribuinte de fato postulasse em juízo a repetição do indébito tributário. Apenas exigiu sua autorização para que o contribuinte de direito possa fazê-lo, nas hipóteses em que tenha lhe repassado o ônus financeiro do tributo, nada mais.

3.2 ANÁLISE DA LEGITIMIDADE DO CONSUMIDOR PARA A REPETIÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO

Conforme exaustivamente exposto no decorrer deste estudo, a única posição ostentada pelo consumidor na relação jurídica-tributária é a de terceiro, isto é, não é sujeito passivo e nem foi indicado pela norma

como responsável. Não apresenta, portanto, nenhum vínculo com o Poder Tributante, embora trave uma relação de direito privado com o contribuinte ao consumir sua produção de bens ou serviços, relação esta que pode, ou não, vir a ser contaminada pela chamada repercussão econômica dos tributos.

Entretanto, a situação não é tão simples quanto aparenta. Estabelecer que o contribuinte de fato suporta ao final da cadeia de produção o pagamento dos tributos é uma falácia que merece ser repensada. E, além do mais, definir que, em razão desse fato econômico, o contribuinte de fato teria legitimidade jurídica para repetir os pagamentos feitos de forma indevida pelo contribuinte de direito é um equívoco ainda maior diante das normas constitucionais, tributárias e processuais vigentes em nosso ordenamento jurídico, com a devida vênia das abalizadas opiniões em contrário.

Seguindo a linha de raciocínio posta linhas atrás, é possível afirmar, em primeiro lugar, que o consumidor não faz parte da relação jurídico-tributária, não apresentando nenhum vínculo com o Fisco que o qualifique a postular diretamente deste qualquer prestação que seja. Não sendo o consumidor o contribuinte ou responsável designado pela lei, não efetuando o recolhimento do tributo aos cofres públicos, ao menos de forma direta, como reconhecer-lhe legitimidade para postular sua restituição nos casos de pagamento indevido?

Sob outro ângulo, já restou demonstrado que a posição do consumidor como contribuinte de fato é incerta e indefinida. Isso porque a figura do contribuinte de fato está ligada diretamente a conceitos de ordem econômica, a uma situação que se verificaria quando o ônus financeiro do tributo repercute sobre o preço do produto ou serviço adquirido pelo consumidor, gerando uma conjuntura que faria com que este suportasse, ao final, o encargo da exação, o que ocorreria nos denominados tributos indiretos. Mas, conforme visto anteriormente, essa relação de natureza econômica pode ou não se verificar a depender das circunstâncias do mercado, da intensidade e das características da oferta e da procura e, ainda quando se realiza, não é possível determinar com segurança se o tributo foi absorvido total ou parcialmente pelo consumidor e por qual consumidor individualmente¹⁹. Essa indefinição torna impossível afirmar, com segurança, que o contribuinte de fato assumiu realmente o ônus financeiro

19 Partilhando desse entendimento Machado Segundo (2012, p. 29) afirma que “A repercussão pode se verificar em graus. E, pior, em múltiplas direções e sentidos, e não apenas da forma sempre imaginada produção → comércio → consumo final. O aumento do ônus tributário sobre um comerciante, por exemplo, pode se refletir “para trás”, na imposição de uma diminuição no preço de seus fornecedores (shifting backwards), ou mesmo sobre os seus empregados, que podem deixar de receber aumentos ou mesmo sofrer demissões. Aliás, sabe-se que a repercussão pode ocorrer em tributos diretos, e não ocorrer em indiretos, o que deita por terra, definitivamente, o uso da classificação em comento para restringir o direito à restituição do indébito tributário em relação àqueles considerados como “indiretos”.

da exação, impedindo, assim, que lhe venha a ser reconhecida legitimidade para postular algo que não se sabe, ao certo, se faz parte de seu patrimônio.

De outro lado, considerando-se as peculiaridades processuais que norteiam a ação de repetição de indébito tributário, a conclusão não poderia ser diversa. Como visto, a legitimidade *ad causam* nessa ação judicial pertence ao titular da relação de direito material que dá origem à lide, àquele que realizou o fato gerador do tributo, ao contribuinte dito de direito. Processualmente falando, então, o contribuinte de fato não tem legitimidade *ad causam* para ajuizar a ação de repetição de indébito tributário, não estando autorizado a postular em nome próprio direito alheio.

Outro óbice processual relacionado à ação de repetição de indébito, que se revela aparentemente intransponível ao consumidor, reside na prova do pagamento indevido. Ora, para obter o reconhecimento de sua legitimidade e, conseqüentemente, de sua pretensão, o autor da ação deve comprovar que efetuou o recolhimento do tributo considerado por ele indevido e, além do mais, ao final da ação, caso se sagre vencedor, deve juntar aos autos todos os comprovantes de recolhimento da exação para que possa ver repetidos os respectivos valores, consoante jurisprudência pacífica e reiterada em sede de recurso repetitivo pelo Superior Tribunal de Justiça.

Nesse ponto surge um problema para o consumidor, inclusive em razão de tudo que já foi dito no que diz respeito à repercussão econômica do tributo e sua incerta ocorrência: como o contribuinte de fato solicitará a devolução de uma exação que apenas repercutiu no preço do produto ou serviço que adquiriu, ou melhor, como comprovará que essa repercussão meramente econômica realmente ocorreu?

Ademais, como acentua Machado Segundo (2012, p.33) “pode ter ocorrido de o tributo ter sido considerado na fixação do preço, ter sido suportado economicamente pelo consumidor final, mas não ter sido recolhido pelo contribuinte de direito aos cofres públicos”. E como o contribuinte de fato provará que o contribuinte de direito efetuou o pagamento do imposto? E como se pode admitir que o direito da parte dependa da comprovação de um ato alheio a sua esfera de atuação e de interesses? O consumidor somente consegue comprovar que pagou o preço da mercadoria ou do serviço, nunca o tributo vinculado a essa operação e devido pelo sujeito passivo, único responsável pelo seu pagamento.

No que tange ao Art. 166 do Código Tributário Nacional, podemos analisar a questão sob dois aspectos. Em primeiro lugar, caso se entenda que esse dispositivo somente se aplica às hipóteses de substituição tributária, sua existência no ordenamento não interfere na relação do contribuinte de fato com o contribuinte de direito. Todavia, supondo-se que tal disposição normativa aplica-se aos denominados tributos indiretos – como vem

entendendo a jurisprudência pátria – é preciso reconhecer sua interferência nessa relação e a atribuição de uma função jurídica ao contribuinte de fato, qual seja, a de autorizar o contribuinte de direito a postular a repetição quando o encargo econômico do tributo lhe é repassado, apesar de todas as dificuldades já expostas no que concerne a essa repercussão. Mas esse é o único sentido que se pode atribuir a tal norma, não se podendo admitir que tenha permitido que o próprio contribuinte de fato, seja legitimado para a ação.

Em conclusão, a situação do consumidor nessa aparentemente complexa relação jurídica resume-se a uma relação de direito privado que trava com o contribuinte de direito, num ato de compra e venda mercantil, que não possui a menor relevância para o direito tributário nem muito menos para o Fisco. Quando muito, portanto, o consumidor poderia exercer direito de regresso em face do contribuinte quando este obtiver do Fisco a devolução de valores pagos indevidamente e que tenham relação – que consiga ser provada – com o contrato privado firmado entre si²⁰.

4 CONCLUSÃO

Os argumentos esposados nos capítulos anteriores conduzem a uma inegável conclusão. Do ponto de vista constitucional, tributário e processual, sem embargo da oscilação de entendimentos da jurisprudência pátria, a situação do contribuinte de fato merece ser sempre visualizada como juridicamente irrelevante no que concerne às relações de natureza tributária firmadas entre o Fisco e o contribuinte de direito. Não é possível admitir que essa figura meramente econômica possua o direito de postular a repetição do indébito tributário, seja administrativamente ou perante o Poder Judiciário.

Suportar o encargo financeiro dos tributos não é mais que tolerar as regras do mercado capitalista, a instabilidade da oferta e da procura e da competitividade presente na livre iniciativa. Assim como o consumidor tem o poder de alavancar ou arruinar uma empresa, ao ocupar a última etapa da cadeia produtiva tem que se adaptar às “regras do jogo”: ao adquirir

20 Inclusive, quanto a esse aspecto, o projeto de lei complementar nº 167/2012, que tramita na Câmara dos Deputados pretende alterar a redação do Art. 166 do Código Tributário Nacional para inserir nele um parágrafo único prevendo a possibilidade do contribuinte de fato propor ação regressiva junto ao contribuinte de direito requerendo a restituição da exação paga indevidamente. Assim se encontra a redação do novo dispositivo: “Quem provar a assunção do encargo financeiro referida no *caput* disporá de ação regressiva contra o sujeito passivo da obrigação tributária para requerer que a restituição lhe seja feita”. Explicita-se, dessa forma, a ausência de legitimação do contribuinte de fato para acionar diretamente o Fisco, devendo voltar-se em face do contribuinte de direito.

um produto que não pode produzir por si próprio tem que arcar com os custos dessa produção e com a margem de lucro do produtor. E não se pode negar que um dos maiores custos das empresas atualmente reside na carga tributária.

Diante da impossibilidade de se aferir quando e como o tributo repercute economicamente na relação travada entre o contribuinte e o consumidor é que se está abandonando as noções já ultrapassadas de contribuinte de fato e de tributos indiretos, as quais somente apresentam importância para as ciências econômicas. Não se pode atribuir efeitos jurídicos a um fenômeno tão incerto e complexo de aferir e de comprovar.

O ingresso do consumidor em juízo com o intuito de requerer a repetição do pagamento indevido de tributos, além de encontrar empecilhos de ordem constitucional e tributária também esbarra em normas de natureza processual. Nesse diapasão, não possui legitimidade *ad causam* para ajuizar ação que conteste a cobrança da exação pelo ente tributante, isto é, para requerer, em nome próprio, direito alheio.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AMARAL, Luiz. Da repercussão econômica e da repercussão jurídica nos tributos. Disponível em: <http://www2.senado.gov.br/bdsf/bitstream/handle/id/175944/000463288.pdf?sequence=1>. Acessado em 14.mai.2013.
- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2011.
- ÁVILA, Alexandre Rossato da Silva. **Curso de Direito Tributário**. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2011.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 5ª edição. São Paulo: Ed. Noeses, 2010.
- BORGES, Arnaldo. **O sujeito passivo da obrigação tributária**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1981.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário**—Linguagem e Método. 2ª ed. São Paulo: Ed. Noeses, 2008.
- _____. **Curso de Direito Tributário**. 24ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- CERQUEIRA, Marcelo Fortes de. **Repetição do indébito tributário**: delineamentos de uma teoria. São Paulo: Max Limonad, 2000.
- CEZAROTI, Guilherme (coordenador). **Repetição do indébito tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- DIDIER JR., Fredie. **Curso de Direito Processual Civil**: Teoria Geral do Processo e Processo de Conhecimento. Bahia: Jus Podium, 2009.
- DINIZ, Marcelo Lima Castro. **Substituição Tributária e Repetição do**

- Indébito:** Legitimidade Processual. Disponível em: <http://www.idtl.com.br/artigos/359.pdf>. Acesso em 14.mai.2013.
- ESTRELA, Eduardo Caldeira. **Repetição de indébito nos tributos indiretos**. Aspectos conceituais e polêmicos. Disponível em: <http://jus.com.br/revista/texto/7236/repeticao-de-indebito-nos-tributos-indiretos/print>. Acessado em 14.mai.2013.
- FERNANDES, Luis Dias. **Repetição do Indébito Tributário – O inconstitucional art. 166 do CTN**. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.
- HARADA, Kiyoshi. Repetição de indébitos de tributos declarados inconstitucionais. **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, v. 9, n. 51, maio/ jun. 2011.
- HAYASHI, Alexandre Yoshio. Interpretação econômica na repetição do indébito no direito tributário. **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, v. 3, n. 13, jan. 2005.
- JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição Tributária Passiva**. Belém: CEJUP, 1986.
- MACHADO, Hugo de Brito (Coordenador). **Tributação indireta no direito brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2013.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Substituição Tributária e Realidades Afins–Legitimidade Ativa “*Ad Causam*”. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 68, maio de 2001, p. 61.
- _____. **Repetição do Tributo Indireto: incoerências e contradições**. São Paulo: Malheiros, 2011.
- _____. **Ainda a Restituição dos Tributos “Indiretos”**. Disponível em: <http://mdf.secrel.com.br/dmdocuments/Hugo%20Segundo.pdf>. Acessado em 14.mai.2013.
- MACHADO, Schubert de Farias. **O direito à repetição do indébito tributário**. Disponível em: <http://qiscombr.winconnection.net/machadoadv/paginas/artigos.asp?codartigo=52&situacao=1>. Acessado em 14.mai.2013.
- MARINS, James. **Direito Processual tributário brasileiro: (administrativo e judicial)**. 5ª ed. São Paulo: Dialética, 2010.
- MIRANDA, José Benedito. **Repetição de indébito tributário–legitimidade ativa**. Disponível em: <http://www.ejef.tjmg.jus.br/home/files/publicacoes/artigos/0182009.pdf>. Acessado em 14.mai.2013.
- MOREIRA DE PAULA, Jonatas Luiz. **Teoria Geral do Processo**. 3ª ed. Barueri: Manole, 2002.
- NEVIANI, Tarcisio. **A Restituição de tributos indevidos, seus problemas, suas incertezas**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1983.
- QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. **Sujeição passiva tributária**. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

- RODRIGUES, Clóvis Fedrizzi. **Legitimidade Ativa e Interesse do Consumidor na Repetição Indébito do ICMS na Demanda de Energia.** Disponível em: http://www.editoramagister.com/doutrina_24095089
LEGITIMIDADE ATIVA E INTERESSE DO CONSUMIDOR NA REPETICAO INDEBITO DO ICMS NA DEMANDA DE ENERGIA.
[aspx](#). Acesso em 14.mai.2013.
- SOARES, Ary Jorge Almeida; Mello Fernando Thiago de. **Direito Tributário – Entendimento do STJ – Contribuinte de direito e de fato – Legitimidade para a propositura de ação judicial visando restituição de tributos.** Disponível em: <http://www.cnc.org.br/sites/default/files/arquivos/dj5jan2012.pdf>. Acessado em 14.mai.2013
- TAVARES, Alexandre Macedo. **Compensação do indébito tributário.** São Paulo: Dialética, 2006.
- TEIXEIRA, Érico. **Pagamento indevido** – art. 165 do CTN. Disponível em: <http://ericoteixeira.com.br/blog/?p=58321>. Acessado em 14.mai.2013.
- TORRES, Ricardo Lobo. **Restituição de tributos.** Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1983.
- VARIAN, Hal R. **Microeconomia: princípios básicos.** Tradução da 5ª ed. americana Ricardo Inojosa, Maria José Cyhlar Monteiro. Rio de Janeiro: Campus, 2000.



PRESCRIÇÃO DE SALDOS NÃO HOMOLOGADOS DE COMPENSAÇÃO AUTORIZADA JUDICIALMENTE

Deadline for Collecting Differences from Non-Approved Compensation Judicially Authorized

Renata Machado Batista

Procuradora da Fazenda Nacional. Especialista em Direito Tributário pela Universidade Anhanguera – UNIDERP.

Daniel Telles de Menezes

Procurador da Fazenda Nacional. Especialista em Direito Administrativo e Empresarial pela Universidade Cândido Mendes.

SUMÁRIO: 1 Introdução; 2 Parte I – Prazo para homologação ou cobrança de créditos compensados; 3 Parte II – Compensação declarada com base em decisão provisória; 4 Conclusões; Referências Bibliográficas

RESUMO: Artigo em que se discute o prazo estabelecido pelo ordenamento jurídico para que se apure a existência e implemente a cobrança das diferenças entre os valores dos créditos tributários confessados pelo contribuinte e os indébitos por ele indicados à compensação quando estes indébitos decorrem de decisão judicial sem trânsito em julgado. A discussão, apresentada levando em conta possíveis conflitos entre a legislação codificada, a lei especial e a jurisprudência, é solucionada com base na diferenciação entre direitos potestativos e subjetivos e entre decadência do crédito tributário e do direito de glosar as compensações informadas, bem como na teoria dos capítulos da sentença. Conclui pela sucessividade dos prazos decadencial e prescricional iniciando-se o primeiro com a entrega da declaração e o segundo com a notificação da não-homologação ou a superveniência de decisão definitiva desfavorável ao contribuinte.

PALAVRAS-CHAVE: Decadência. Prescrição. Compensação. Judicial. Não-homologação.

ABSTRACT: Article discussing the deadline for Brazilian tax administrators to notify and charge contributors on the difference between confessed

debts and credits originated by decisions not yet consisting in judicial estoppel. The discussion is presented taking into account conflicts between codes, ordinary laws and judicial precedents, and solved based on the differentiation between potestative and subjective rights, as well as between decay of the credit and of the right to refuse approval of tax demonstrations, also considering the “theory of sentence chapters”. It concludes on the successiveness of deadlines to refuse approval and to charge judicially, the first starting with the confession and the second with the notification or the judicial estoppel against the contributor.

KEYWORDS: Decay. Term. Compensation. Judicial. Non-approval.

1 INTRODUÇÃO

O presente estudo propõe-se a discutir e solucionar dúvidas sobre o dia de início do prazo que dispõe a fazenda nacional para cobrar créditos tributários confessados pelo contribuinte por meio de declaração de compensação que tenham sido objeto de despacho não-homologatório, mormente quando a compensação foi declarada com base em decisão judicial não definitiva.

2 PARTE I – PRAZO PARA HOMOLOGAÇÃO OU COBRANÇA DE CRÉDITOS COMPENSADOS

A solução do problema proposto parte da premissa estabelecida no artigo 174 do Código Tributário Nacional, pelo qual *“a ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.”* Ainda neste sentido, destaca-se o entendimento sumulado pelo Egrégio Superior Tribunal de Justiça no sentido de que *“a entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco”*¹, de modo que numa primeira leitura o prazo prescricional estaria iniciado com a entrega da Declaração de Contribuições e Tributos Federais (DCTF) pelo sujeito passivo, na qual informasse a compensação realizada (art. 74, §6º, da Lei 9.430/96).

Porém, o problema reside na compatibilização desta leitura com o disposto nos parágrafos quinto e sétimo do artigo 74 da Lei 9.430/96. Da mesma sorte parecem incompatíveis os artigos 174, *caput* do Código Tributário com o parágrafo segundo do artigo 74 da Lei 9.430/96.

Começar-se-á pelo segundo confronto. Diz o parágrafo segundo:

1 STJ Súmula nº 436–14/04/2010–DJe 13/05/2010

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

§2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

Como se percebe, se por um lado o crédito tributário declarado pelo contribuinte como compensado está definitivamente constituído com a entrega da DCTF (PAULSEN, 2008, p. 166), por outro, este crédito se encontra extinto sob condição resolutória, o que equivale a dizer que até que esta sobrevenha, não existe direito a ser exercido por meio de ação. Não se ignora a distinção operada pela doutrina entre a prescrição tributária e a prescrição civil, aquela atingindo o próprio direito. Contudo, não se vislumbra como se possa extinguir o que já não existe. Ou, dito de outra forma, como se poderia contar prazo prescricional para cobrança daquilo que já está liquidado.

A aplicação do enunciado sumular em conjunto com o artigo 174 do Código Tributário leva a um problema conceitual, antecipa-se o curso do prazo prescricional à exercibilidade do próprio direito, quando se sabe que a prescrição é instituto que se liga à ideia de inércia.

O primeiro conflito aparente que antes se mencionou se dá nos termos que de um lado o Código impõe a cobrança em cinco anos da entrega da declaração, mas de outro a Lei fixa prazo também cinco anos para que a administração homologue ou não a compensação e notifique o contribuinte para o recolhimento de eventuais diferenças².

Assim, prevalecendo a leitura aqui combatida, o sujeito ativo que cumprisse a lei ao proferir despacho rejeitando a homologação e notificasse o sujeito passivo no último dia do prazo legal de cinco anos da entrega da DCTF veria seu direito de cobrança fulminado automaticamente pelo não pagamento no dia do vencimento. Vale dizer, o despacho proferido dentro do prazo, e, portanto, exercitando regularmente o direito, de nada serviria. Isto leva à conclusão de que os prazos estabelecidos no artigo 174 do CTN e 74 da Lei 9.430/96 precisam ser contados sucessivamente, a fim de evitar a contradição exposta.

2 Art. 74. § 5º O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação.

§ 7º Não homologada a compensação, a autoridade administrativa deverá cientificar o sujeito passivo e intimá-lo a efetuar, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da ciência do ato que não a homologou, o pagamento dos débitos indevidamente compensados.

Para sustentar a leitura acima proposta se faz necessário compreender a natureza dos prazos em questão, para assim afastar a crítica de que haveria dilação do prazo prescricional por lei ordinária (súmula vinculante 8 do STF).

No caso dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, como os de que aqui se trata, diz o código que o crédito tributário constitui-se pelo lançamento, que neste caso dar-se-á pelo ato da autoridade administrativa que homologar a atividade exercida pelo obrigado (antecipação de pagamento). Como assinala a doutrina o próprio legislador codificador se contradiz no parágrafo primeiro do artigo 150, ao aduzir que o pagamento extingue o crédito sob condição resolutória da (não) homologação do lançamento. As críticas são várias, extingue-se o que ainda não existe e depois resolve a extinção do que já foi lançado? Lançado por quem? Aqui se encontra o xis da questão. No que consiste a homologação ou não da compensação declarada? Trata-se de lançamento? Novo? De novo? E como fica a súmula que diz que a declaração constitui o crédito, aqui corroborada pelo parágrafo sexto do artigo 74 da Lei 9.430/96³?

A solução está na natureza do direito e do prazo em debate. Não se trata de prazo para constituição de tributo, pois assim o afirmam a Lei 9.430/96 (art. 74, §6º), a jurisprudência (enunciado 436 da súmula do STJ) e a doutrina. Trata-se do direito que a fazenda pública tem de, constatando divergência entre os cálculos do contribuinte e as informações contidas em seus sistemas, notificá-lo, implementando a condição resolutória. A toda evidência, se trata de direito potestativo, que não pressupõe qualquer prestação da parte contrária. É simplesmente o direito de a fazenda dizer que não concorda com a compensação e com isso desconstituir a causa extintiva do crédito. Nesta linha de intelecção, ensina o professor Agnelo AMORIM FILHO (1961, p. 95-132) que os direitos potestativos, que se exercitam por declarações de vontade orientadas à sujeição do interesse alheio ao próprio, modificando situações jurídicas, quando sujeitos a prazo, decaem.

Impende observar que não se trata aqui de decadência do direito de constituir o tributo, que já está constituído e até mesmo extinto, mas sim do direito de recusar homologação, coisa tão distinta que mereceu tratamento em lei especial, com sistemática própria de notificação para pagamento em 30 dias e procedimento administrativo distinto, só coincidindo no prazo de cinco anos. Tampouco se trata de norma que diga respeito, diretamente, a obrigação ou crédito tributários, mas ao procedimento administrativo fiscal, de modo que fica dispensada a regulamentação por lei complementar. Em suma, está-se diante de prazo decadencial para, mediante procedimento que descreve, exercer o direito potestativo de resolver a causa extintiva do crédito tributário antes constituído pela declaração de compensação.

3 § 6º A declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados.

Assim vistas as coisas, fica claro que o prazo do artigo 74, §5º da Lei 9.430/96 não é o mesmo do artigo 174 do CTN. Então a pergunta, contam-se simultânea ou sucessivamente? À qual se responde, sucessivamente, pelas razões já apresentadas. Contá-los simultaneamente afronta a lógica porque estaria em curso o prazo para cobrança (art. 174) do que não existe para ser cobrado, porquanto extinto (*actio nata*). Ademais leva ao absurdo já exposto de pôr em conflito o *caput* e o parágrafo 7º do artigo 74 da Lei 9.430/96, ainda mais que da decisão administrativa cabe recurso a adiar a cobrança e que por expressa dicção legal (art. 74, §11) enquadram-se como causa suspensiva da prescrição, que por óbvio não pode estar consumada.

Desta sorte, entende-se que declarada a extinção de um crédito tributário pelo contribuinte através da compensação (art. 156, II do CTN), a fazenda tem o prazo decadencial de cinco anos desta declaração para exercer seu direito de recusar homologação (art. 74, §5º, da Lei 9.430/96). Fazendo-o dentro deste prazo deverá notificar o contribuinte para pagar (art. 74, §7º) ou recorrer (art. 74, §9º), iniciando-se, na inércia deste, o prazo prescricional do artigo 174 do Código Tributário Nacional, ou, havendo recurso, suspendendo-se este prazo até que sobrevenha decisão definitiva (art. 74, §11).

Convém desfazer uma possível impressão de tratamento anti-isonômico entre compensação e pagamento, ambas causas extintivas do crédito tributário, informadas pelo contribuinte em DCTF e sujeitos a homologação por parte da autoridade administrativa.

Na estrutura do Código Tributário Nacional, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação a constituição do crédito dar-se-á pelo ato da autoridade administrativa que homologar a atividade exercida pelo sujeito passivo (antecipação do pagamento) a ser proferido em cinco anos da ocorrência do fato gerador (art. 150, §4º), ou nos termos do artigo 173, I, se não houvesse antecipação de pagamento (RESP PARADIGMA 973.733/SC). O código nunca previu a mera declaração como constituição do crédito tributário, e neste sentido firmou-se a jurisprudência.

Entretanto, com o advento do enunciado 436 da súmula de jurisprudência pela qual a entrega da declaração pelo contribuinte desacompanhada de pagamento suficiente instaura desde já o prazo prescricional (RESP 437363/SP) para cobrança dos saldos, parece haver sido superada a orientação anterior, estabelecendo-se regra que seria igualmente válida para qualquer das causas extintivas. Não seria, então, o caso de se admitir, para o tributo declarado e não pago, o mesmo prazo sucessivo aqui proposto para a verificação da condição resolutória na compensação declarada?

Seguindo essa linha, qual seria a razão de se estabelecer o prazo de 5 (cinco) anos para análise da compensação e confirmação (ou não) da causa extintiva declarada e, por outro lado, exigir-se a imediata cobrança do

tributo declarado e não pago no caso em que não constatado o pagamento noticiado. O que justificaria recusar à autoridade administrativa o mesmo quinquênio que teria para a homologação da compensação?

A resposta está na natureza das atividades a serem realizadas pelo sujeito ativo e no procedimento previsto para cada uma delas.

A conclusão a que aqui se chegou foi pela compatibilidade do enunciado 436 do STJ com o parágrafo 6º do art. 74 da Lei 9.430/96, tendo em vista que o prazo de 5 anos estabelecido no §5 do mencionado dispositivo não é de decadência do direito de constituir o crédito tributário, mas reflete, na verdade, o tempo de que dispõe o sujeito ativo para o exercício do direito potestativo de resolver a causa extintiva do crédito tributário, constituído pela declaração.

Assim, não se trata de ressuscitar o prazo de 5 anos para constituir o crédito tributário (não homologando, total ou parcialmente, o pagamento realizado) e mais 5 (cinco) para cobrá-lo, questão superada, por ora, pela Sumula 436 do STJ, aplicando injustificadamente, soluções diferentes para hipóteses semelhantes (causas extintivas informadas em DCTF).

Não se pode ignorar, porém, que a verificação de um pagamento informado é muito mais simples do que a realização do encontro de contas numa compensação. Esta, além da constatação da existência do crédito noticiado, nem sempre aferível de plano, exige a verificação de sua suficiência para os débitos que se pretende extinguir, no mais das vezes a demandar a participação do contribuinte para comprovar seus recolhimentos.

A própria jurisprudência admite a complexidade do ato ao reconhecer o direito a compensação sempre com a ressalva de que o encontro de contas deverá ser realizado, a posteriori, pela autoridade administrativa. Enquanto isso, na hipótese de tributo declarado e não pago, a Súmula 436 do STJ expressamente afastou qualquer providência por parte do fisco a partir do momento em que entregue a declaração pelo contribuinte.

TRIBUTÁRIO. ADMINISTRATIVO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO RETIDO. REITERAÇÃO. INOCORRÊNCIA. IPI. CRÉDITO. AQUISIÇÃO DE INSUMOS. ART. 11, DA LEI Nº 9.779/99. PEDIDO DE RESSARCIMENTO CUMULADO COM COMPENSAÇÃO. PRESCRIÇÃO. INOCORRÊNCIA. EXISTÊNCIA DE ERROS NA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. LAUDO PERICIAL. REANÁLISE DO ENCONTRO DE CONTAS PELA AUTORIDADE FISCAL.

(...)

4. Cinge-se a controvérsia acerca da existência de erros de escrituração contábil, consistentes no preenchimento de dados no livro de registro de apuração de IPI, que deram ensejo ao indeferimento do pedido de compensação com outros tributos federais. 5. Levando em consideração a extensão do pedido, assim

como nas conclusões do perito judicial e assistentes técnicos, de que o indeferimento do pedido de ressarcimento de créditos de IPI, cumulado com a compensação com outros tributos federais, formulado nos autos do Processo Administrativo nº 10875.003606/01-51, decorreu de erros contábeis atribuíveis ao próprio contribuinte nas anotações de seus livros fiscais, de rigor a manutenção da r. sentença, que determinou à autoridade fiscal a reanálise do pleito compensatório formulado no supramencionado processo, abstendo-se de considerar o erro diagnosticado neste feito, em prol do devido processo legal, do princípio constitucional da não cumulatividade do IPI e do direito compensatório previsto no art. 11, da Lei nº 9.779/99. **6. Cumpre ressaltar, entretanto, que a existência dos créditos de IPI compensáveis na forma pretendida pela autora serão oportunamente apurados pela autoridade fiscal competente que, os confirmando, proceder-se-á ao encontro de contas segundo a legislação aplicável. 7. É certo que o provimento da presente ação não implica em reconhecimento dos créditos de IPI, tampouco da compensação com a extinção definitiva do crédito tributário, ficando a iniciativa do contribuinte sujeita à homologação ou a lançamento suplementar pela administração tributária no prazo do art. 150, § 4º do CTN.** (...)

TRF3, ApelReex–Apelação/Reexame Necessário, Rel. Des. Fed. CONSUELO YOSHIDA, SEXTA TURMA, DJe 30/08/2013

A divergência no tratamento dado ao tributo extinto por pagamento e ao tributo extinto por compensação, ambos informados em DCTF, também encontra respaldo no princípio da especialidade. Com efeito, a extinção por pagamento e a sua homologação estão totalmente disciplinadas no Código Tributário, que balizava a jurisprudência anterior e culminou com a edição da súmula, superando-a. Por outro lado a homologação de compensação é objeto de lei especial (L. 9.430/96)

Basta observar que o procedimento estabelecido pelo legislador ordinário para a compensação permite a instauração de uma fase litigiosa inexistente no caso de pagamento não homologado.

Como já visto, o parágrafo 9 do art. 74 da lei 9.430/96 prevê expressamente a possibilidade de defesa (manifestação de inconformidade) contra a decisão que recusa homologação à compensação efetuada pelo sujeito passivo. O parágrafo 11 do referido dispositivo, por sua vez, nos remete ao rito processual previsto no Decreto n. 70.235/72 para a hipótese em questão.

A complexidade da análise e conferência da compensação declarada como se vê, explica, inclusive, a possibilidade de revisão do despacho não homologatório pelo Conselho de Contribuintes (parágrafo 10).

Diante de tais argumentos, entende-se justificado, portanto, o cômputo de prazo autônomo para a homologação de compensação (parágrafo 5 do art. 74 da Lei 9.430/96 e art. 174 do CTN) antes do início do prazo prescricional, e a existência de um prazo único de 5 anos (art. 174 do CTN) para a verificação da ausência de pagamento e imediata cobrança do tributo declarado e não pago.

3 PARTE II – COMPENSAÇÃO DECLARADA COM BASE EM DECISÃO PROVISÓRIA

Na parte antecedente abordou-se a natureza do prazo para que a autoridade tributária recusasse homologação à compensação informada pelo contribuinte em DCTF e as consequências disto para o cômputo do prazo prescricional. Aqui, lançar-se-ão luzes sobre a problemática do prazo para homologação de compensações declaradas com base em decisão judicial sem trânsito em julgado.

Como já se expôs alhures, o prazo fixado no artigo 74, §5º da lei 9.430/96 tem natureza processual administrativa, não tributária, e é do tipo decadencial, não se sobrepondo ao prazo do artigo 174 do Código Tributário, mas antecedendo-o. Surge o problema quando o contribuinte informa em DCTF compensação com créditos discutidos em ação judicial na qual houve decisão favorável à compensação, especialmente se não houver trânsito em julgado da ação. Nestes casos, qual o *dies a quo* do prazo para notificação pela autoridade administrativa, e quando se inicia o prazo para exercício da ação judicial fiscal?

Antes de mais nada, impõe-se registrar que o novo artigo 170-A do Código Tributário Nacional veda a utilização de indébitos tributários para fins de compensação antes do trânsito em julgado da sentença que os reconheça, de modo que em tese, desde 10.01.2001, com a promulgação da Lei Complementar 104/2001, fica proibido o contribuinte de informar para compensação créditos discutidos em ação judicial que não tenha transitado em julgado. Subsiste o problema quanto às ações anteriormente ajuizadas e também nos casos em que apesar da dicção legal o magistrado expressamente haja autorizado o contribuinte a realizar a compensação *spontae própria* em sede liminar. É o que se passa, inclusive, quando o contribuinte requer o reconhecimento da inconstitucionalidade do tributo e o direito de compensar o que houver recolhido a maior. Nestes e em alguns outros casos a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça ainda se mostra vacilante e admite a superação do óbice do artigo 170-A do CTN.

Veja-se por exemplo o julgado:

RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. PIS. RESTITUIÇÃO. PRESCRIÇÃO. NÃO-OCORRÊNCIA. ART. 170-A DO CTN. NÃO-INCIDÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. TAXA SELIC. APLICAÇÃO DO ART. 39, § 4º, DA LEI N. 9.250/95. SÚMULA N. 83/STJ. CORREÇÃO MONETÁRIA. ÍNDICES.

(...)

2. O art. 170-A do CTN não deve ser aplicado ao presente caso, uma vez que se trata de compensação de tributo sujeito a lançamento por homologação, em que a Fazenda Pública terá o prazo de 5 (cinco) anos para fiscalizar a compensação efetuada pelo contribuinte e, se for o caso, poderá proceder ao lançamento de ofício das diferenças indevidamente compensadas.

(...)

(REsp 612324/AL, Rel. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/08/2004, DJ 13/09/2004, p. 217)

Ou ainda:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. FÉRIAS. TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS. SALÁRIO-MATERNIDADE. AUXÍLIO-DOENÇA. COMPENSAÇÃO.

(...)

8. Fica permitida a compensação após o trânsito em julgado, pois a ação foi proposta posteriormente à edição da LC 104/2001, conforme já decidiu o STJ, em regime de Recurso Repetitivo (543-C do CPC). 9. A discussão quanto ao limite do percentual imposto à compensação prevista no art. 89 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.129/95, restou superada, em razão da revogação dos parágrafos do referido artigo pela MP 449/08, convertida na Leiº 11.941/09, que deve ser aplicada aos casos ainda pendentes de julgamento, nos termos do art. 462 do CPC. **Cabe observar, que na hipótese da compensação ter sido realizada antes do trânsito em julgado, seja em razão de medida liminar ou outro remédio judicial, aplica-se, também, neste caso, a legislação vigente.** Assim, se as limitações eram previstas em lei à época do encontro de contas, de rigor a sua aplicação.

(...)

(TRF3, AMS 343707, Rel. Des. Fed. JOSÉ LUNARDELLI, PRIMEIRA TURMA, DJe 07/08/2013)

Em suma, apesar da vedação legal há casos em que o contribuinte fica autorizado a realizar a compensação com créditos ainda não transitados em julgado, quando então surgirá dúvida sobre o início do prazo para prolação do despacho homologatório ou notificação de sua recusa, isto porque é possível que comumente a extensão do direito creditício do contribuinte ainda não está consolidada pela coisa julgada, ou, aplicando-se a teoria dos capítulos da sentença é possível que parte já seja definitiva enquanto outra aguarda decisão, havendo casos também em que restam por decidir questões desinfluentes no direito do contribuinte, como por exemplo verbas sucumbenciais.

A primeira resposta para o problema seria que, dada sua natureza decadencial, o prazo para que se realize a conferência da compensação declarada continuaria a contar da data de sua entrega. Afinal, os prazos decadenciais não estão sujeitos a suspensões ou interrupções, tanto que há muito a jurisprudência determina que se proceda ao “lançamento para evitar decadência” nos casos em que a discussão sobre a existência da relação jurídico-tributária antecede a constituição do crédito público (RESP 200902224282).

Contudo, exigir que a fazenda proceda ao encontro de contassem que haja certeza quanto à extensão do direito do contribuinte, muitas vezes amparado apenas em decisão que lhe faculta compensar *aquilo que tiver recolhido indevidamente nos moldes da legislação impugnada* pode levar a uma homologação ao final indevida, ou a uma recusa injustificada. No primeiro caso haverá dificuldade na cobrança do saldo; no segundo estará obstada nova compensação com base no artigo 74, §3º, V da Lei 9.430/96⁴. *Quid juris?*

A solução que aqui se propõe, à luz da teoria dos capítulos da sentença (DINAMARCO, 2009, p. 118), é que, a autoridade administrativa, tão logo receba a declaração de compensação com base em decisão provisória proceda à instauração de Processo de Acompanhamento Judicial, com auxílio de seu órgão de assessoramento jurídico, para identificar os contornos precisos da ação e da decisão judicial, estabelecendo os alcances máximo, mínimo e presente do direito do autor. Isto é importantíssimo inclusive porque há casos em que o processo judicial transcorre longamente na discussão de regimes jurídicos em tese, mas que se chega à fase de liquidação se verifica que o contribuinte jamais ostentou qualquer crédito, v.g. por nunca haver realizado qualquer pagamento daquilo que julgou-se indevido.

Fixados os limites mínimos, máximos e o direito provisório do

4 § 3º Além das hipóteses previstas nas leis específicas de cada tributo ou contribuição, não poderão ser objeto de compensação mediante entrega, pelo sujeito passivo, da declaração referida no § 1º:

V – o débito que já tenha sido objeto de compensação não homologada, ainda que a compensação se encontre pendente de decisão definitiva na esfera administrativa;

contribuinte deverá a autoridade homologar de plano a parte incontroversa, isto é, aquele crédito correspondente ao proveito mínimo e que em qualquer hipótese advirá. Muitas vezes esta parcela mínima decorre inclusive da extensão da contestação ou dos limites objetivos do recursos interpostos em face das decisões provisórias. Por exemplo, o autor afirmava indevida uma majoração de alíquotas de um para seis por cento, a União contesta afirmando a legalidade de quatro, na liminar autoriza-se compensar o que houvesse recolhido acima de dois e a apelação é interposta para cobrar o percentil de quatro. Neste momento a extensão máxima do ganho do autor é creditar-se na diferença entre dois e seis, ao passo que a extensão mínima é a diferença entre quatro e seis. Parte da decisão já transitou em julgado, o que também pode acontecer se o tribunal der provimento à apelação da União e remeter os autos ao tribunal superior para apreciação de honorários. Não se encerrou o processo ainda, mas já há trânsito em julgados de vários capítulos da sentença ou acórdão, devendo o proveito mínimo possível ao autor ser homologado desde já.

Também a extensão máxima do ganho auferível na ação deverá ser objeto de despacho da autoridade administrativa, neste caso para recusar de plano a homologação da parcela compensada que superar este limite, dentro do prazo de cinco anos da entrega da declaração, *ex vi* do artigo 74, §5º da Lei 9.430/96.

Resta perquirir como proceder quanto à parte do direito creditício litispendente. Haverá duas opções. Ou se homologa a compensação sob condição resolutória de vir a ser modificada a decisão judicial, ou se recusa a homologação e notifica-se o contribuinte, dentro do prazo de cinco anos, mantendo-se a exigibilidade do tributo suspensa até que haja certificação judicial. Entre as opções apresentadas, a primeira encontra amparo no artigo 173, II do Código Tributário Nacional, aqui aplicado por analogia. A segunda se apoia em interpretação extensiva do artigo 151, V do mesmo código.

Diz o artigo 173, I:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados:

II – da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

A norma em comento cuida do prazo decadencial tributário, isto é, para efetivar-se o lançamento. Não é a hipótese de que aqui se trata, como já se afirmou, entretanto as mesmas razões que orientam a norma parecem aplicáveis ao caso. Ali se procurou garantir que a Administração pudesse efetuar lançamento quando o anterior houvesse sido feito dentro do prazo, mas contendo vício formal, ou seja, aquele que não fosse substantivo (ALEXANDRE, 2008, p. 448/449). Parece também que esta seria a

conclusão mais alinhada com a jurisprudência do “lançamento para evitar a decadência”. Homologa-se a compensação e, caso modificada a decisão, promove-se nova conferência e notifica-se o contribuinte do saldo. Além da crítica ao emprego da analogia em direito tributário, haveria também outra quanto à criação de uma causa suspensiva da decadência ou até mesmo devolutiva de seu curso (Idem).

A segunda alternativa supera este problema. A homologação estaria recusada e notificada dentro do prazo do artigo 74, §5º da Lei 9.430/96, apenas suspendendo-se a exigibilidade do crédito. Não haverá analogia pois reza o artigo 151, V do código:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:
V – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial;

Neste caso a lei disse menos do que queria (TORRES, 2007, p. 155). O legislador elencou entre as causas suspensivas a liminar e a tutela antecipada em quaisquer espécies de ação judicial. Ocorre que, como se sabe, a decisão liminar e a antecipação de tutela são proferidas em juízo de cognição superficial ao passo que a sentença se prolata em juízo de cognição exauriente (WATANABE, 2012, p. 118). Assim, não parece haver óbice que a decisão favorável à compensação mas passível de reforma seja equiparada à antecipação de tutela para fins de suspender a exigibilidade do crédito (MARINONI, 2009, p. 39).

Diante destas considerações parece mais segura a aplicação da segunda opção pela autoridade administrativa, de maneira que, quanto à fração litigiosa do direito creditício do contribuinte, profira despacho recusando a homologação e notificando-o de que a exigibilidade permanecerá suspensa nos termos do artigo 150, V do Código Tributário Nacional até que sobrevenha decisão definitiva, quando então o crédito será objeto de cancelamento, caso se confirme o direito, ou ao invés disso, execução judicial no caso de reforma.

4 CONCLUSÕES

Ao longo deste estudo procurou-se analisar os limites temporais para a exigência pelo sujeito ativo dos créditos tributários remanescentes de compensações declaradas pelo sujeito passivo, mas não homologadas pela administração tributária. Observou-se inicialmente que a entrega de declaração pelo contribuinte informando compensação configura confissão e equivale à constituição definitiva dos créditos nela elencados, de forma que quanto a estes não haveria necessidade de constituição formal pelo sujeito ativo, não se cuidando portanto do curso de prazo decadencial

tributário. Contudo, viu-se também que a lei especial estabelece prazo para que a administração proceda à conferência e homologação da extinção operada notificando a existência de saldos. Este prazo, por se referir a um direito potestativo é decadencial e ostenta natureza processual, sendo passível de fixação por lei ordinária. Em decorrência desta natureza deduziu-se da interpretação lógico sistemática do ordenamento jurídico que este prazo não poderia ser contado simultaneamente ao prescricional do Código Tributário, ficando este último por se iniciar com a fluência *in albis* do vencimento da notificação para pagamento ou do encerramento da fase recursal administrativa.

Quando a declaração de compensação pelo sujeito passivo envolve créditos decorrentes de indébitos discutidos em processo judicial sem trânsito em julgado, verificou-se a dificuldade de a administração verificar, desde logo, a suficiência dos valores recolhidos a maior para a extinção dos créditos confessados. Em decorrência desta impossibilidade, bem como do princípio geral de que a decadência não se interrompe ou se suspende, perquiriu-se da fixação do *dies ad quem* do prazo para homologação e consequentemente do termo inicial da prescrição. Conclui-se que à luz da teoria dos capítulos da sentença, os créditos objeto do processo judicial podem transitar em julgado em momentos diferentes, sendo recomendável que desde a entrega da declaração de compensação a administração proceda, com base nos proveitos máximo e mínimo que o sujeito passivo pode obter naquela ação, à homologação e recusa parciais das compensações decorrentes das parcelas incontroversas. Apenas para caso dos valores efetivamente passíveis de modificação na esfera judicial, mas para os quais o contribuinte possui decisão provisória (antecipatória ou não) autorizando a compensação, destacou-se o dilema da administração entre exercer ou não a potestade de notificar. Nestes casos, que não são disciplinados de forma clara pela legislação, a melhor solução encontrada foi que se procedesse à recusa da homologação, na linha da jurisprudência que recomenda o lançamento para evitar a decadência, mantendo os créditos com exigibilidade suspensa até a certificação judicial definitiva, com base em interpretação extensiva do artigo que versa sobre a suspensão do crédito tributário por antecipação de tutela.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário esquematizado*. 2ª ed. atual. ampl. São Paulo: Método, 2008.
- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 11ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2005.

- AMORIM FILHO, Agnelo. *Critério científico para distinguir a prescrição da decadência e para identificar as ações imprescritíveis*. in Revista de Direito Processual Civil. São Paulo, v. 3º. 1961.
- DINAMARCO, Cândido Rangel. *Capítulos de sentença*. 4ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.
- MARINONI, Luiz Guilherme. *Antecipação da tutela*. 11ªed. rev., e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2009.
- PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário*. 2ª ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 14ª ed. atualizada até 31.12.2006. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.
- WATANABE, Kazuo. *Cognição no processo civil*. 4ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2012.

O MITO DA AUTONOMIA FINANCEIRA DAS AGÊNCIAS REGULADORAS: ANÁLISE DA LEGALIDADE DAS MEDIDAS RESTRITIVAS QUE LHE SÃO IMPOSTAS

*The Myth Of Regulatory Agencies' Financial Autonomy: A Legal
Analysis of the Restrictive Measures in Brazilian System*

Hilyn Hueb

Procuradora da Fazenda Nacional

SUMÁRIO: 1 Introdução; 2 O surgimento das agências reguladoras no Brasil; 3 A autonomia financeira: o regime das autarquias em geral e das agências reguladoras sob o enfoque da legislação financeira; 4 A autonomia financeira das agências reguladoras e seus limites; 4.1 Proposta de orçamento e programação financeira das agências reguladoras e a supervisão ministerial; 4.2 Análise da legalidade do contingenciamento de despesas das agências reguladoras; 5 Conclusão; Referências bibliográficas.

RESUMO: O presente trabalho pretende discutir o papel das agências reguladoras no direito brasileiro e as dificuldades na conformação, ao ordenamento pátrio, dos modelos estrangeiros que as inspiraram. Como recorte, elege-se a autonomia financeira conferida pelo legislador a essas entidades, destacando-se como pontos nodais: a distinção de tratamento entre agências reguladoras e demais espécies de autarquias quanto ao ponto; a importância dessa prerrogativa para o seu bom funcionamento; a proposta de orçamento e a programação financeira desses entes à luz da supervisão ministerial; e a legalidade de medidas restritivas impostas pela Administração Direta, tais como o contingenciamento orçamentário e a obrigação de depósito de suas receitas na Conta Única do Tesouro Nacional.

PALAVRAS-CHAVE: Agências Reguladoras. Autonomia Financeira. Supervisão Ministerial.

ABSTRACT: The present study intends to discuss the role of Regulatory Agencies in Brazilian law and the difficulties in the process of adaptation of the foreign models that inspired them. It is chosen as object the financial

autonomy conferred by the legislator to those entities and its central aspects the distinction of treatment between Regulatory Agencies and other kinds of federal agencies; the importance of this prerogative for their good functioning; the budget proposal and the financial programming of Regulatory Agencies in the light of Ministerial supervision; and the legality of restrictive measures imposed by Central Administration, such as budgetary limitations and obligation to deposit its revenues into National Treasury Single Account.

KEYWORDS: Regulatory Agencies. Financial Autonomy. Ministerial supervision.

1 INTRODUÇÃO

No estágio atual da democracia brasileira, em que a qualidade de serviços públicos essenciais ao bom funcionamento da vida em sociedade é amplamente questionada pela população, desponta a necessidade de uma reflexão mais aprofundada sobre o papel exercido pelas agências reguladoras no âmbito da Administração Pública, bem como as dificuldades por elas enfrentadas no desempenho da missão para a qual foram criadas.

Concebido no início da década de 1990, o Plano Nacional de Desestatização¹ representou um marco no Direito Administrativo brasileiro ao preconizar a gradual transferência pelo Estado, à iniciativa privada, de “*atividades indevidamente exploradas pelo setor público*”, na dicção da Lei n.º 9.491, de 9 de setembro de 1997. A partir da segunda metade daquela década, já sob o governo de Fernando Henrique Cardoso, foi introduzida em nosso sistema jurídico a figura das agências reguladoras, entidades descentralizadas responsáveis por regular diversos setores essenciais da economia, a exemplo de energia elétrica, telecomunicações, transportes e aviação civil.

Para afastar as agências reguladoras das ingerências do processo político usual, valorizando assim seu aspecto técnico, o legislador idealizou essas entidades com maior grau de autonomia em relação ao Chefe do Poder Executivo. Para tanto, a disponibilidade de recursos e a capacidade para gestão financeira de patrimônio e receitas próprias constituem fatores fundamentais à salvaguarda dessa autonomia.

Nessa perspectiva, certas medidas que implicam restrição financeira às agências reguladoras – tais como supervisão de sua programação

1 O Plano Nacional de Desestatização – PND foi criado ainda no Governo Fernando Collor pela Lei n.º 8.031, de 12 de abril de 1990. Esse diploma foi inteiramente revogado pela Lei n.º 9.491, de 9 de setembro de 1997, editada sob a égide do Governo Fernando Henrique Cardoso e ainda vigente.

financeira, limitação de empenho e de movimentação financeira e depósito compulsório na Conta Única do Tesouro Nacional – são apontadas como mecanismos negativos de ingerência política adotados no âmbito de um processo deliberado de enfraquecimento de sua autonomia.

Pela sua relevância, esse tema merece um tratamento mais detalhado, tendo como balizas o modelo jurídico concebido para as agências reguladoras brasileiras e o exame da legalidade das medidas *retro* mencionadas.

2 O SURGIMENTO DAS AGÊNCIAS REGULADORAS NO BRASIL

A Constituição de 1988, ao tratar da ordem econômica e financeira, autoriza o Estado a atuar como agente normativo e regulador da atividade econômica, desempenhando as funções de fiscalização, incentivo e planejamento do desenvolvimento nacional, sendo este, por força do art. 174, apenas indicativo para o setor privado.

Certo é que a regulação da atividade econômica por órgãos e entidades da administração indireta não configura nenhuma novidade no direito brasileiro. Desde a República Velha, há registros do exercício da competência regulatória no âmbito da estrutura administrativa do Estado, conforme lembra Dinorá Adelaide Musetti Grotti:

De longa data existe uma série de órgãos e entidades reguladoras, embora sem a denominação de agências, tais como o Comissariado de Alimentação Pública (1918), o Instituto de Defesa Permanente do Café-IBC (1923), o Instituto do Alcool e do Açúcar-IAA (1933), o Instituto Nacional do Mate (1938), o Instituto Nacional do Sal (1940), o Instituto Nacional do Pinho (1941).²

Todavia, o modelo regulatório das agências reguladoras só foi adotado no Brasil a partir da década de 1990, com o redimensionamento das atribuições do Estado. Sob a influência das políticas neoliberais, reduziu-se sua atuação nas atividades de produção direta de bens e prestação de serviços, suprimindo-se monopólios estatais e transferindo-se alguns desses serviços para a iniciativa privada.

Nesse contexto, tornou-se necessário ampliar o papel do Estado como agente regulador dessas atividades em defesa dos princípios fundantes da ordem econômica, notadamente o da livre concorrência e o da proteção ao consumidor, previstos no art. 170 da Constituição.

Para tanto, foram instituídas, sob a forma de autarquia, as denominadas agências reguladoras no sistema jurídico brasileiro, com a importante missão

2 GROTTI, Dinorá Adelaide Musetti. **As agências reguladoras**. Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, nº 6, mai-jun-jul, 2006. Acesso em 6 de janeiro de 2014.

de disciplinar o mercado, bem como manter o equilíbrio na relação entre aqueles que desempenham a atividade econômica e os consumidores.

Interessante notar que o termo agência reguladora tem sua origem na experiência regulatória norte-americana, pautada no elevado nível de independência dessas entidades frente aos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário.

A respeito do regime jurídico dessas agências, Rafael Carvalho Rezende Oliveira registra que *“nelas se concentravam competências típicas dos três poderes institucionalmente constituídos: administrativas (função de administrar interesses), ‘quasejudiciais’ (resolução de conflitos de interesses entre os entes regulados) e ‘quase legislativas’ (poder para editar normas gerais)”*.³

Embora o modelo das agências reguladoras norte-americanas tenha influenciado o legislador brasileiro, a implementação de seus contornos jurídicos no âmbito do ordenamento pátrio encontra vários obstáculos, seja de ordem constitucional – decorrentes, em especial, dos princípios da separação dos poderes e da legalidade –, seja de cunho político e ideológico.

Sob essa perspectiva, vale lembrar que, ao contrário do modelo norte-americano, as agências reguladoras brasileiras despontaram inicialmente para abrandar a preocupação dos investidores em relação ao risco político do país após o processo de desestatização implementado na década de 1990.

Nesse sentido, Gustavo Binenbojm tece as seguintes considerações:

O contexto político, ideológico e econômico em que se deu a implantação das agências reguladoras no Brasil, durante os anos de 1990, foi diametralmente oposto ao norte-americano. Com efeito, o modelo regulatório brasileiro foi adotado no bojo de um amplo processo de privatizações e desestatizações, para o qual a chamada reforma do Estado se constituía em requisito essencial. É que a atração do setor privado, notadamente o capital internacional, para o investimento nas atividades econômicas de interesse coletivo e serviços públicos objeto do programa de privatizações e desestatizações estava condicionada à garantia de estabilidade e previsibilidade das regras do jogo nas relações dos investidores com o Poder Público.

(...)

Em última análise, embora o modelo da agência reguladora independente norte-americana tenha servido de inspiração ao legislador brasileiro, a sua introdução no Brasil serviu a propósitos substancialmente distintos, senão opostos. De fato, enquanto nos Estados Unidos as agências foram concebidas para propulsionar a

3 OLIVEIRA, Carvalho Rezende. **O modelo norte-americano das agências reguladoras e sua recepção pelo direito brasileiro**. Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado (REFE), Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, nº 22, jun-jul-ago, 2010. Acesso em 7 de janeiro de 2014.

mudança, aqui elas foram criadas para garantir a preservação do *status quo*; enquanto lá elas buscavam a relativização das liberdades econômicas básicas, como o direito de propriedade e a autonomia da vontade, aqui sua missão era de assegurá-las em sua plenitude contra eventuais tentativas de mitigação por governos futuros.⁴

De fato, essas agências, quando da formulação do modelo regulatório brasileiro, foram concebidas como instrumento de proteção e manutenção do processo de redução do intervencionismo estatal.

Vista a questão sob o prisma teleológico, a autonomia das agências reguladoras se fez necessária para assegurar o exercício técnico da atividade regulatória, livre de ingerências políticas que ameaçassem a reforma administrativa então em curso. Por isso, o legislador atribuiu a esses novos entes o status de autarquia sob regime especial, no intuito de reforçar sua autonomia em relação aos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário.

Contudo, o marco legal brasileiro, nos moldes como editado, não reflete o alto grau de independência conferido às agências norte-americanas, notadamente no que se refere à autonomia financeira. Nesse ponto, as agências reguladoras enfrentam sérias dificuldades para implementar a almejada autonomia em sua gestão financeira.

3 A AUTONOMIA FINANCEIRA: O REGIME DAS AUTARQUIAS EM GERAL E DAS AGÊNCIAS REGULADORAS SOB O ENFOQUE DA LEGISLAÇÃO FINANCEIRA

A rigor, a autonomia financeira não configura prerrogativa exclusiva das autarquias sob regime especial. No modelo de organização da Administração Pública Federal vigente, a gestão financeira descentralizada é inerente às autarquias em geral, como deixa entrever o art. 5º, inciso I, do Decreto-lei n.º 200, de 25 de fevereiro de 1967.

Para executar as atividades típicas da Administração Pública, as autarquias são dotadas de autonomia na gestão financeira do patrimônio e da receita que lhes são próprios, de modo a proporcionar maior eficiência na consecução dos fins para os quais foram instituídas.

Em linhas gerais, essa autonomia permite que a execução financeira e orçamentária das receitas e despesas das autarquias não dependa de autorização do órgão ao qual estejam vinculadas. Dentro dos limites da respectiva dotação orçamentária, as autarquias possuem liberdade para gerir e aplicar os recursos que lhes foram destinados.

4 BINENBOJM, Gustavo. **As agências reguladoras independentes e a democracia no Brasil**. Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, n.º 3, ago-set-nov, 2005. Acesso em 17 de dezembro de 2013.

Delineando em termos precisos, Hugo Nigro Mazzilli⁵ afirma que autonomia financeira consiste na

“... capacidade de gestão e aplicação dos recursos destinados a prover as atividades e serviços do órgão titular da dotação. Essa autonomia pressupõe a existência de dotações que possam ser livremente administradas, aplicadas e remanejadas pela unidade orçamentária a que forem destinadas”.

É fundamental observar que a descentralização da gestão financeira das autarquias não configura independência financeira, uma vez que tais entidades, por integrarem a Administração Pública, estão submetidas às normas editadas pelo ente que as criou, devendo observar a programação financeira e o orçamento-programa aprovados.

Celso Antônio Bandeira de Mello, com muita propriedade, destaca que “no que atina às relações internas das autarquias, seus procedimentos financeiros obedecem às mesmas regras de contabilidade pública aplicáveis à Administração direta do Estado”⁶.

Embora o regime jurídico especial das agências reguladoras vise a incrementar sua autonomia, as normas gerais de direito financeiro não lhes asseguram tratamento diferenciado quando comparadas com as demais autarquias.

Na sistemática vigente, tanto as agências reguladoras quanto as autarquias “comuns” sujeitam-se às mesmas regras de execução orçamentária e financeira, sem qualquer distinção nesse ponto.

Há de se ater que a intenção inicial de se garantir regime financeiro autônomo e diferenciado às agências reguladoras não foi respaldada nas normas da Lei nº 4.320, de 17, de março de 1964, da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, da Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001, ou do Decreto-lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967.

Como se percebe, mesmo após a instituição de diversas agências reguladoras nos últimos anos, não houve qualquer alteração legislativa no âmbito das principais normas referentes à gestão financeira do Estado, de maneira a proporcionar a autossuficiência ou mesmo a almejada independência financeira a essas entidades.

Não obstante, a ampliação do grau de autonomia financeira é apontada pela doutrina dentre os pontos nevrálgicos para o desempenho adequado das funções das agências reguladoras. A propósito da questão, assinala Marçal Justen Filho:

5 MAZZILLI, Hugo Nigro. **Regime Jurídico do Ministério Público**. p. 94, apud RODRIGUES, João Gaspar. Atribuições do Ministério Público. Jus Navigandi, Teresina, ano 1, n. 4, 29 dez. 1996. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/270>>. Acesso em: 10 dez. 2013.

6 BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo: Malheiros, 2013, p.171.

“um dos temas mais relevantes a propósito das agências independentes consiste na autonomia econômico-financeira e orçamentária. O desempenho satisfatório das funções que se lhes reservam depende da disponibilidade de recursos materiais. Se não forem instituídos mecanismos que assegurem a obtenção desses recursos de modo automático, a agência acabará subordinada ao processo político usual”.

Na trilha desse raciocínio, também pondera Luís Roberto Barroso:

“é desnecessário, com efeito, enfatizar que as agências reguladoras somente terão condições de desempenhar adequadamente seu papel se ficarem preservadas de ingerências externas inadequadas, especialmente por parte do Poder Público, tanto no que diz respeito a suas decisões político-administrativas quanto a sua capacidade financeira. Constatada a evidência, o ordenamento jurídico cuidou de estruturá-las como autarquias especiais, dotadas de autonomia político-administrativa e autonomia econômico-financeira⁸”.

Em que pese ser defensável a posição segundo a qual quanto maior a liberdade para a gestão descentralizada de recursos, mais independente se torna a atuação técnica das agências, não é possível conferir a esses entes privilégios ou tratamento dissociados daqueles previstos na legislação vigente.

Afinal, o princípio da legalidade representa um cânone do Estado Democrático de Direito, inafastável no exercício da atividade administrativa, ainda que se elenquem legítimas razões para a ampliação do grau de autonomia financeira das agências reguladoras.

4 A AUTONOMIA FINANCEIRA DAS AGÊNCIAS REGULADORAS E SEUS LIMITES

A adoção de regime jurídico especial para as agências reguladoras sugere a existência de um conjunto de privilégios e prerrogativas não aplicável às demais autarquias, submetidas exclusivamente ao regime geral do Decreto-lei nº 200, de 1967.

7 JUSTEN FILHO, Marçal. **O Direito das Agências Reguladoras Independentes**. São Paulo: Ed. Dialética, 2002, p. 473.

8 BARROSO, Luís Roberto. **Apontamentos sobre as Agências Reguladoras**. In: MORAES, Alexandre de (coord). **Agências Reguladoras**. São Paulo: Ed. Atlas, 1ª ed., 2002, p. 121.

Como não há um estatuto geral para as agências reguladoras, resta à lei que as institui a incumbência de delimitar as peculiaridades do regime ao qual estão vinculadas. Assim, na linha da direção política e técnica a ser adotada para cada setor regulado, é possível outorgar instrumentos específicos que garantam o adequado funcionamento dessas agências.

Apesar de existir esse espaço de liberdade de conformação legislativa, várias agências reguladoras foram criadas sem maior detalhamento do conteúdo e da extensão de certas prerrogativas e privilégios que justificam a especialidade de seus regimes.

Nesses casos, a lei enuncia, de forma vaga, que a natureza de autarquia especial dessas agências é caracterizada por autonomia administrativa, ausência de subordinação hierárquica, mandato fixo com estabilidade de seus dirigentes e autonomia financeira.

A título de ilustração, confira-se o teor do art. 8º, § 2º, da Lei nº 9.472, de 16 de julho de 1997, que dispõe sobre a criação da Agência Nacional de Telecomunicações, *in verbis*:

LEI Nº 9.472, DE 16 DE JULHO DE 1997

Art. 8º Fica criada a Agência Nacional de Telecomunicações, entidade integrante da Administração Pública Federal indireta, submetida a regime autárquico especial e vinculada ao Ministério das Comunicações, com a função de órgão regulador das telecomunicações, com sede no Distrito Federal, podendo estabelecer unidades regionais.

(...)

§ 2º A natureza de autarquia especial conferida à Agência é caracterizada por independência administrativa, ausência de subordinação hierárquica, mandato fixo e estabilidade de seus dirigentes e autonomia financeira.

Solução legislativa semelhante foi adotada nas leis que instituíram a Agência Nacional de Saúde Suplementar, a Agência Nacional de Vigilância Sanitária, a Agência Nacional de Transportes Terrestres e a Agência Nacional de Transportes Aquaviários.

Ao analisar o regime jurídico especial das agências reguladoras, Celso Antônio Bandeira de Mello teceu as seguintes considerações:

“Ora, ‘independência administrativa’ ou ‘autonomia administrativa’, ‘autonomia financeira’, ‘autonomia funcional’ e ‘patrimonial e da gestão de recursos humanos’ ou de quaisquer outros que lhe pertençam, ‘autonomia nas suas decisões técnicas’, ‘ausência de subordinação hierárquica’, são elementos intrínsecos à natureza de toda e qualquer autarquia, nada acrescentando ao que lhes é inerente. Nisto, pois, não há peculiaridade alguma; o que

pode ocorrer é um grau mais ou menos intenso destes caracteres. Assim, o único ponto realmente peculiar em relação à generalidade das autarquias está nas disposições atinentes à investidura e fixidez do mandato dos dirigentes destas pessoas, e que se contém nos art. 5º e parágrafo único, 6º e 9º da precitada Lei 9.986, de 18.7.2000 (que dispõe sobre gestão dos recursos humanos das agências reguladoras), alterada pelas inconstitucionais MPs 2.216-37, de 31.8.2001, e 2.229-43, de 6.9.2001, e Lei 10.470, de 25.6.2002.”

No tocante à autonomia financeira, a legislação não apresenta seu significado tampouco delimita seu alcance. De um modo geral, as leis que criaram as agências reguladoras apenas enumeram as diferentes fontes de receita dessas entidades, tais como dotações orçamentárias gerais e outras receitas vinculadas às suas atividades, sem no entanto estabelecer instrumentos que permitam que a programação financeira e a proposta orçamentária das agências reguladoras estejam imunes às ingerências do órgão da Administração Direta ao qual estão vinculadas.

No plano teórico, a previsão legal de receitas próprias é apontada como importante mecanismo de ampliação da autonomia financeira das agências reguladoras quando comparadas às demais autarquias.

Nesse sentido, pondera Gustavo Binenbojm:

A pedra-de-toque desse regime especial é a independência (ou autonomia reforçada) da agência em relação aos Poderes do Estado. Tal independência assume os seguintes aspectos:

(...)

4.º) Independência gerencial, orçamentária, financeira ampliada, por forças de rubricas orçamentárias próprias e de receitas atribuídas pela lei às agências.⁹

Sob essa perspectiva, algumas agências reguladoras, a exemplo de ANEEL, ANATEL, ANAC, ANVISA e ANS, estão autorizadas a cobrar taxa de fiscalização daqueles que executam as atividades sujeitas a seu controle e regulação. O produto da arrecadação dessa espécie tributária visa a custear os serviços de regulação prestados pelas agências, compondo seu orçamento.

A relevância dessas receitas para a autossuficiência financeira das agências reguladoras foi destacada no art. 11 da Lei nº 9.427 de 1996, que instituiu a ANEEL:

9 BINENBOJM, Gustavo. **As agências reguladoras independentes e a democracia no Brasil**. Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, nº 3, ago-set-nov, 2005. Acesso em 17 de dezembro de 2013.

LEI Nº 9.427, DE 26 DE DEZEMBRO DE 1996

Art. 11. Constituem receitas da Agência Nacional de Energia Elétrica–ANEEL:

I–recursos oriundos da cobrança da taxa de fiscalização sobre serviços de energia elétrica, instituída por esta Lei;

II–recursos ordinários do Tesouro Nacional consignados no Orçamento Fiscal da União e em seus créditos adicionais, transferências e repasses que lhe forem conferidos;

III–produto da venda de publicações, material técnico, dados e informações, inclusive para fins de licitação pública, de emolumentos administrativos e de taxas de inscrição em concurso público;

IV–rendimentos de operações financeiras que realizar;

V–recursos provenientes de convênios, acordos ou contratos celebrados com entidades, organismos ou empresas, públicos ou privados, nacionais ou internacionais;

VI–doações, legados, subvenções e outros recursos que lhe forem destinados;

VII–valores apurados na venda ou aluguel de bens móveis e imóveis de sua propriedade.

Parágrafo único. O orçamento anual da ANEEL, que integra a Lei Orçamentária da União, nos termos do inciso I do § 5o do art. 165 da Constituição Federal, deve considerar as receitas previstas neste artigo de forma a dispensar, no prazo máximo de três anos, os recursos ordinários do Tesouro Nacional.

Quando analisado isoladamente, o dispositivo legal transcrito confere a equivocada ideia de que as agências reguladoras possuem ampla prerrogativa de gestão dos recursos que arrecadam, o que as aproximaria do modelo de independência das agências norte-americanas que se pretendeu adotar. Nessa linha de raciocínio, qualquer restrição financeira ou orçamentária configuraria cerceamento indevido da autonomia financeira dessas entidades.

Todavia, é preciso ter em consideração que os enunciados relativos à autonomia financeira e à previsão de receitas próprias das agências reguladoras, por serem partes integrantes de um sistema jurídico, devem ser interpretados em conjunto com as demais normas correlatas, garantindo-se, assim, a harmonia e a unicidade do ordenamento.

A previsão nominal de “regime especial” para as agências reguladoras, por si só, não as afasta do âmbito do sistema financeiro e orçamentário da União. Tanto as autarquias comuns quanto as agências reguladoras estão sujeitas à coordenação e à supervisão da Administração Pública central,

incidindo sobre elas as normas de finanças públicas aplicáveis a toda a estrutura administrativa, independentemente do grau de autonomia financeira que possuam.

Afinal, como adverte Alexandre Santos de Aragão:

Não seria de se imaginar, realmente, que um órgão ou ente descentralizado, por mais autônomo que fosse, ficasse alheio ao conjunto da Administração Pública. A autonomia não pode servir para isentá-las da obrigação de se inserirem nos planos e diretrizes públicas gerais. Se fossem colocados em compartimentos estanques, a descentralização revelar-se-ia antiética aos valores de eficiência e pluralismo que constituem o seu fundamento.¹⁰

Não poderia ser diferente, já que as agências reguladoras têm sido instituídas sob a forma de autarquia e, como tal, integram a Administração Pública Indireta, sujeitando-se à direção superior do Chefe do Poder Executivo e à supervisão ministerial, conforme previsto nos art. 84, inciso II, e art. 87, inciso I, da Constituição.

Nessa sistemática, as agências reguladoras representam uma forma de descentralização da atuação do próprio Estado e, nessa qualidade, atuam como instrumentos para implementação das ações e conjuntos de decisões relativas à política econômica adotada.

Na oportuna síntese de Ricardo Antônio Lucas Camargo, “a atividade destas entidades se insere no âmbito da política econômica estatal, na medida em que funcionam elas como uma espécie de moderador dos interesses em conflito entre os particulares a que é delegada a prestação do serviço público e os usuários”¹¹.

O fato de ser outorgada autonomia financeira às agências reguladoras não exclui suas atividades financeiras e orçamentárias da coordenação realizada pelo Poder Executivo tampouco do atendimento às diretrizes da política fiscal implementada. Bem por isso, as agências reguladoras, ainda que lhes sejam atribuídas receitas vinculadas, não possuem orçamento independente nem estão imunes ao contingenciamento orçamentário.

A conotação de independência financeira e orçamentária das agências reguladoras parece decorrer da inadequada compreensão dos limites impostos à gestão descentralizada de recursos por essas entidades e de seu papel dentro da estrutura da Administração Pública à luz do perfil

10 ARAGÃO, Alexandre Santos. **Agências Reguladoras e a Evolução do Direito Administrativo Econômico**. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2003, p. 355.

11 CAMARGO, Ricardo Antônio Lucas. **Agências de Regulação no Ordenamento Jurídico-Econômico Brasileiro**, Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 2000, p. 50.

constitucional vigente.

Sob essa perspectiva, passa-se a analisar alguns pontos frequentemente apontados como ameaça à autonomia financeira das agências reguladoras, tais como proposta orçamentária e programação financeira supervisionadas, recolhimento obrigatório dos recursos à Conta Única do Tesouro Nacional e sujeição ao contingenciamento orçamentário.

4.1 PROPOSTA DE ORÇAMENTO E PROGRAMAÇÃO FINANCEIRA DAS AGÊNCIAS REGULADORAS E A SUPERVISÃO MINISTERIAL

Embora disponham de autonomia na gestão de seus recursos, as agências reguladoras submetem sua proposta de orçamento e sua programação financeira à prévia aprovação do Ministério ao qual estão vinculadas, que, dentre outras atribuições, supervisiona as atividades descentralizadas, inclusive a execução do respectivo orçamento e programação financeira.

Essa espécie de controle não se confunde com subordinação hierárquica, sendo, na realidade, mero reflexo das medidas inerentes à supervisão ministerial, conforme se extrai do art. 26, parágrafo único, do Decreto-lei nº 200, de 1967:

Art. 26. No que se refere à Administração Indireta, a supervisão ministerial visará a assegurar, essencialmente:

[...]

Parágrafo único. A supervisão exercer-se-á mediante adoção das seguintes medidas, além de outras estabelecidas em regulamento:

- a) indicação ou nomeação pelo Ministro ou, se fôr o caso, eleição dos dirigentes da entidade, conforme sua natureza jurídica;
- b) designação, pelo Ministro dos representantes do Governo Federal nas Assembléias Gerais e órgãos de administração ou controle da entidade;
- c) recebimento sistemático de relatórios, boletins, balancetes, balanços e informações que permitam ao Ministro acompanhar as atividades da entidade e a execução do orçamento-programa e da programação financeira aprovados pelo Governo;
- d) aprovação anual da proposta de orçamento-programa e da programação financeira da entidade, no caso de autarquia;
- e) aprovação de contas, relatórios e balanços, diretamente ou através dos representantes ministeriais nas Assembléias e órgãos de administração ou controle;
- f) fixação, em níveis compatíveis com os critérios de operação econômica, das despesas de pessoal e de administração;
- g) fixação de critérios para gastos de publicidade, divulgação e

- relações públicas;
- h) realização de auditoria e avaliação periódica de rendimento e produtividade;
- i) intervenção, por motivo de interesse público.

A elaboração e a discussão dos programas, do orçamento e das programações financeiras das agências reguladoras não são realizadas por essas entidades diretamente perante o Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão e a Secretaria do Tesouro Nacional, órgãos centrais do Sistema de Planejamento e de Orçamento Federal e do Sistema de Administração Financeira Federal, respectivamente.

Na sistemática atualmente vigente, o Ministério responsável pela supervisão da autarquia interpõe-se nesse processo, atuando como órgão setorial nos sistemas de orçamento e de administração financeira supramencionados, em virtude da organização prevista nos arts. 3º, 4º, 10 e 11 da Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001¹².

A partir dessas considerações, já é possível notar que, no âmbito das finanças públicas, as agências reguladoras assumem a qualificação de simples unidade gestora-executora do orçamento da União, sendo, sob tal prisma, irrelevante o fato de ostentarem personalidade jurídica e autonomia financeira.

Afinal, não se pode perder de vista que a União, por força do

12 Art. 3º O Sistema de Planejamento e de Orçamento Federal compreende as atividades de elaboração, acompanhamento e avaliação de planos, programas e orçamentos, e de realização de estudos e pesquisas sócio-econômicas.

Art. 4º Integram o Sistema de Planejamento e de Orçamento Federal:

I–o Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, como órgão central;

II–órgãos setoriais;

III–órgãos específicos.

§ 1º Os órgãos setoriais são as unidades de planejamento e orçamento dos Ministérios, da Advocacia-Geral da União, da Vice-Presidência e da Casa Civil da Presidência da República.

§ 2º Os órgãos específicos são aqueles vinculados ou subordinados ao órgão central do Sistema, cuja missão está voltada para as atividades de planejamento e orçamento.

§ 3º Os órgãos setoriais e específicos ficam sujeitos à orientação normativa e à supervisão técnica do órgão central do Sistema, sem prejuízo da subordinação ao órgão em cuja estrutura administrativa estiverem integrados.

Art. 10. O Sistema de Administração Financeira Federal compreende as atividades de programação financeira da União, de administração de direitos e haveres, garantias e obrigações de responsabilidade do Tesouro Nacional e de orientação técnico-normativa referente à execução orçamentária e financeira.

Art. 11. Integram o Sistema de Administração Financeira Federal:

I–a Secretaria do Tesouro Nacional, como órgão central;

II–órgãos setoriais.

§ 1º Os órgãos setoriais são as unidades de programação financeira dos Ministérios, da Advocacia-Geral da União, da Vice-Presidência e da Casa Civil da Presidência da República.

§ 2º Os órgãos setoriais ficam sujeitos à orientação normativa e à supervisão técnica do órgão central do Sistema, sem prejuízo da subordinação ao órgão em cuja estrutura administrativa estiverem integrados.

princípio da unidade orçamentária, possui somente um orçamento para cada exercício financeiro, fundamentado na mesma política econômica, cuja estruturação é feita de maneira uniforme, conforme estabelece o art. 2º, caput, da Lei nº 4.320, de 1964¹³.

Por tal razão, todas as receitas e despesas públicas, sejam das agências reguladoras, sejam das entidades e órgãos que constituem o setor público, são agrupadas em uma única lei orçamentária, segundo os planos e programas nacionais, regionais e setoriais de desenvolvimento, nos moldes do art. 165, § 7º, da Constituição, c/c o art. 5º da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000¹⁴.

No caso específico das agências reguladoras, suas receitas e despesas integram as peças orçamentárias denominadas orçamento fiscal e seguridade social, as quais, em termos simplificados, compõem a Lei Orçamentária Anual da União, segundo delineado no art. 165, § 5º, inciso I e III, da Constituição¹⁵.

Frente ao que se expôs, avulta a conclusão de que a capacidade de gestão administrativa e financeira descentralizada conferida às agências reguladoras não as afasta do sistema financeiro e orçamentário da União. Ainda que a legislação lhes assegure receitas próprias, tais entidades, na condição de unidades de gestão e execução, não dispõem de orçamento paralelo ao da União tampouco de programação financeira desintegrada da estrutura da Administração Financeira Federal.

4.2 ANÁLISE DA LEGALIDADE DO CONTINGENCIAMENTO DE DESPESAS DAS AGÊNCIAS REGULADORAS

Como as agências reguladoras integram o sistema financeiro e orçamentário da União, a arrecadação de suas receitas é efetuada por meio da Conta Única do Tesouro Nacional, mantida pelo Banco Central do Brasil, conforme regulamentado no Decreto nº 93.872, de 23 de dezembro

13 Art. 2º A Lei do Orçamento conterá a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômica financeira e o programa de trabalho do Governo, obedecidos os princípios de unidade universalidade e anualidade.

14 Art. 5º O projeto de lei orçamentária anual, elaborado de forma compatível com o plano plurianual, com a lei de diretrizes orçamentárias e com as normas desta Lei Complementar:[...]

15 Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

[...]§ 5º–A lei orçamentária anual compreenderá:

I–o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;
II–o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto;
III–o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público.

de 1986.

Tal como ocorre com os demais entes e órgãos da Administração Pública, as disponibilidades financeiras das agências reguladoras são movimentadas de acordo com a execução da programação financeira de desembolsos autorizada na Lei Orçamentária Anual.

Embora mantidos na Conta Única do Tesouro, os recursos tidos como próprios das agências reguladoras não podem ser livremente aplicados pelo Poder Executivo em qualquer outra despesa autorizada no orçamento. Afinal, tais receitas encontram-se legalmente vinculadas ao custeio das atividades dessas agências e, por conseguinte, são inservíveis a outra finalidade, ainda que conveniente para o atendimento do interesse público.

Importante notar que a vinculação quanto ao destino da arrecadação perpassa o próprio exercício em que ocorrer o ingresso da receita. Dessa forma, esses valores permanecem atrelados à contabilidade da respectiva agência reguladora nos exercícios financeiros subsequentes.

Em outros termos, esses recursos, mesmo que não sejam aplicados no exercício de seu ingresso, não se transmutam em saldo de exercícios anteriores, o que permitiria, em tese, o custeio de outras entidades ou despesas. Trata-se de garantia assegurada textualmente no parágrafo único do art. 8 da Lei Complementar nº 101, de 2000¹⁶.

Ao mesmo tempo que impede a desvinculação dessas receitas, a Lei de Responsabilidade Fiscal autoriza, em seu art. 9º, o contingenciamento do orçamento das agências reguladoras quando houver indícios de frustração das metas referentes ao resultado primário ou nominal fixados na Lei de Diretrizes Orçamentárias.

A limitação de empenho e da movimentação financeira das agências reguladoras decorre da incompatibilidade das receitas projetadas com as despesas previstas durante a execução orçamentária, seja por causa de queda na arrecadação, seja porque houve aumento das despesas da entidade.

Nessa sistemática, a cada dois meses é procedida a publicação das projeções da arrecadação e da programação financeira, para fins de controle da estabilidade das contas públicas. Enquanto perdurar a necessidade de restabelecimento das receitas, as medidas de contingenciamento orçamentário são mantidas.

Inevitavelmente, essa restrição de gastos acarreta atrasos na liquidação e no pagamento de despesas assumidas pela agência reguladora, podendo, inclusive, resultar no cancelamento de projetos e ações previstas

16 Art. 8º Até trinta dias após a publicação dos orçamentos, nos termos em que dispuser a lei de diretrizes orçamentárias e observado o disposto na alínea c do inciso I do art. 4º, o Poder Executivo estabelecerá a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso. (Vide Decreto nº 4.959, de 2004) (Vide Decreto nº 5.356, de 2005)

Parágrafo único. Os recursos legalmente vinculados a finalidade específica serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso.

no orçamento.

Certo é que o contingenciamento orçamentário reflete negativamente na atuação técnica das agências reguladoras, já que, sem meios para prover seu planejamento estratégico, elas podem não desempenhar adequadamente suas atividades no setor regulado. Como assevera Alexandre Santos de Aragão, “a autonomia financeira é requisito essencial para que qualquer autonomia se efetive na prática”¹⁷.

Por outro lado, a dificuldade financeira em viabilizar projetos benéficos para a sociedade é uma realidade vivida por toda a Administração Pública, não se restringindo às agências reguladoras. Em prol da gestão financeira responsável, é imposta ao administrador a árdua tarefa de elencar as prioridades e buscar mecanismos eficientes para o alcance dos melhores resultados.

Exigir dos gestores o planejamento das ações, o controle de gastos condicionado à capacidade de arrecadação e o cumprimento das metas fiscais tem relevância fundamental para o equilíbrio das contas públicas.

A imposição de uma austera disciplina fiscal, com limitação de empenho e da movimentação financeira, não tem como objetivo prejudicar a atuação das agências reguladoras tampouco a de qualquer órgão ou entidade da Administração Pública.

Na verdade, o contingenciamento orçamentário se mostra como um mal necessário para evitar a geração descontrolada de despesas, déficits fiscais crescentes e o alto endividamento público, o que prejudica toda a sociedade. Como se percebe, tal medida configura um instrumento de política fiscal aplicável independentemente do fato de as agências reguladoras serem dotadas de autonomia financeira.

Vale lembrar que os recursos contingenciados permanecem na Conta Única do Tesouro Nacional à disposição da agência reguladora para utilização futura, acumulando-se seu saldo ao longo dos exercícios, por força da sistemática já explanada do art. 8º da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Além disso, não são todas as despesas das agências reguladoras que são passíveis de contingenciamento. De acordo com o § 2º do art. 9º da Lei Complementar nº 101, de 2000, não serão objeto de limitação aquelas que representem obrigações constitucionais e legais, inclusive as destinadas ao pagamento do serviço da dívida e as ressalvadas pela Lei de Diretrizes Orçamentárias.

Portanto, somente as despesas das agências reguladoras tidas como discricionárias submetem-se ao contingenciamento orçamentário estabelecido por meio de decretos ao longo do ano.

Não obstante sua conformidade com o quadro normativo vigente, a limitação de empenho e da movimentação financeira das agências

¹⁷ Op.cit. p. 331.

reguladoras é frequentemente citada como exemplo de indevida interferência do ente estatal instituidor sobre a gestão dessas entidades. Nesse sentido, vale conferir o posicionamento de Paulo Roberto Ferreira Motta sobre o assunto:

“questão traumática no atual panorama da Administração Pública brasileira está presente na execução orçamentária dos órgãos e entes da administração. Isso porque os orçamentos públicos no Brasil, no mais das vezes, não passam de peças de má ficção, em que os valores previstos e os valores realmente executados jamais se encontram. Ademais, famosos são no Brasil os denominados contingenciamentos orçamentários, que se constituem em atos administrativos baixados pelos ministros da área econômica, que proíbem os órgãos e os entes da Administração de executarem os valores previstos na lei orçamentária. Uma agência reguladora, que venha a funcionar como autoridade administrativa independente, jamais poderia sofrer nenhuma restrição na execução de seu orçamento”.¹⁸

Seja como for, as agências reguladoras, como já visto, não são independentes nem podem ser vistas como tal à luz do perfil constitucional vigente. Afinal, como instrumentos de descentralização administrativa, não escapam à direção superior do Chefe do Poder Executivo e à respectiva supervisão ministerial, conforme determina o art. 84, inciso II, e o art. 87, inciso I, da Constituição.

Ainda que seu regime especial preveja autonomia financeira, as agências reguladoras não possuem execução orçamentária independente e dissociada das metas fiscais previstas na Lei de Diretrizes Orçamentárias nem orçamento paralelo ao da União, por força do princípio da unidade orçamentária.

Essa tormentosa questão já foi objeto de representação perante o Tribunal de Contas da União. Contestava-se, sob a perspectiva da atuação autônoma da ANEEL, a possibilidade de contingenciamento dos recursos arrecadados a título de Taxa de Fiscalização de Serviços de Energia Elétrica. Após percuente exame, concluiu a Corte de Contas pela inexistência da irregularidade alegada, *in verbis*:

Ementa :

REPRESENTAÇÃO. CONTINGENCIAMENTOS ORÇAMENTÁRIOS À RECEITA DA ANEEL. SUBORDINAÇÃO AO

18 MOTTA, Paulo Roberto Ferreira. **Agências Reguladoras**. Ed. Manole, 1ª ed., São Paulo, 2003, p. 102.

PRINCÍPIO DA UNIDADE ORÇAMENTÁRIA. AUSÊNCIA DE IRREGULARIDADE. ANÁLISE DO IMPACTO DA LIMITAÇÃO ORÇAMENTÁRIA NAS ATIVIDADES FINALÍSTICAS DA ENTIDADE. REALIZAÇÃO DE AUDITORIA OPERACIONAL.

Conhece-se da representação para considerar regulares os contingenciamentos orçamentários efetuados à Aneel uma vez que a receita da autarquia, por integrar o Orçamento Fiscal e da Seguridade Social, se submete ao Princípio da Unidade Orçamentária. (TCU, Processo 013.399/2004-0. Plenário, Relator Ministro VALMIR CAMPELO. Publicado no DOU em 01/12/2006)

Mesmo que se considerem legítimas as aspirações de independência financeira das agências reguladoras, não parece concebível, no contexto normativo vigente, que a gestão financeira dessas entidades esteja imune ao cumprimento das metas fiscais fixadas na Lei de Diretrizes Orçamentárias e, por conseguinte, às medidas de contingenciamento respaldadas na Lei de Responsabilidade Fiscal.

5 CONCLUSÃO

Como visto, as agências reguladoras brasileiras não possuem o mesmo grau de independência adotado no modelo regulatório norte-americano. Criadas sob o contexto das privatizações e desestatizações implementadas a partir da década de 1990, as agências reguladoras foram concebidas como instrumento de proteção e manutenção do processo de redução do intervencionismo estatal.

Nessa acepção, as agências reguladoras foram estruturadas como autarquia com regime especial no intuito de reforçar sua autonomia em relação aos poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, especialmente na seara financeira.

Embora a intenção inicial tenha sido de garantir um regime financeiro autônomo e diferenciado às agências reguladoras, não foi promovida qualquer distinção nas normas gerais de direito financeiro que proporcionasse a autossuficiência e a almejada independência financeira dessas entidades.

De modo geral, as leis de criação das agências reguladoras enunciam, de forma vaga, que o regime especial dessa espécie de autarquia é caracterizado, dentre outros elementos, pela autonomia financeira, sem especificar qualquer instrumento que as torne imunes às interferências do órgão da Administração Direta ao qual estão vinculadas sobre sua proposta orçamentária e execução financeira. Estão sujeitas, assim, ao mesmo regime

de execução orçamentária e financeira aplicado às autarquias em geral.

Na tentativa de aproximar tais agências do modelo de independência norte-americano, há quem defenda que a previsão legal de receitas próprias às agências reguladoras seria suficiente para excluir suas atividades financeiras e orçamentárias da coordenação realizada pelo Poder Executivo e do próprio sistema financeiro e orçamentário da União.

A partir dessa inteligência, algumas agências reguladoras autorizadas a efetuar a cobrança de taxa de fiscalização, tais como ANEEL, ANATEL, ANAC, ANVISA e ANS, deveriam possuir orçamento independente e não poderiam sofrer qualquer medida de contingenciamento público.

A toda evidência, essa conotação de independência financeira e orçamentária das agências reguladoras parece decorrer da inadequada compreensão dos limites à gestão descentralizada de recursos impostos a tais entidades e de seu papel dentro da estrutura da Administração Pública à luz do perfil constitucional vigente.

Por terem sido instituídas sob a forma de autarquia, as agências reguladoras inevitavelmente integram a Administração Pública Indireta, estando sujeitas à direção superior do Chefe do Poder Executivo e à supervisão ministerial, conforme estabelecem os arts. 84, inciso II, e 87, inciso I, da Constituição.

O fato de ser outorgada nominalmente autonomia financeira às agências reguladoras não tem o condão de excluir suas atividades financeiras e orçamentárias da coordenação realizada pelo Poder Executivo ou do atendimento às diretrizes da política fiscal implementada.

No quadro normativo vigente, as agências reguladoras não possuem nem orçamento paralelo ao da União nem execução orçamentária independente e dissociada das metas fiscais previstas na Lei de Diretrizes Orçamentárias.

Nesse contexto, não há se questionar a legalidade das medidas de contingenciamento dos recursos orçamentários das agências reguladoras nem de eventuais ingerências sobre sua programação financeira por parte do órgão da Administração Direta ao qual estão vinculadas.

Por força do princípio da legalidade, o anseio de independência financeira das agências reguladoras deve ter respaldo na legislação de finanças públicas e estar bem delineado nas leis instituidoras de cada uma dessas entidades. Sem esforço legislativo para ajustar o marco legal, tornam-se incontornáveis certas medidas apontadas como responsáveis pela atuação inadequada das agências reguladoras.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ARAGÃO, Alexandre Santos. *Agências Reguladoras e a Evolução do Direito Administrativo Econômico*. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2003.
- BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2013.
- BARROSO, Luís Roberto. *Apontamentos sobre as Agências Reguladoras*. Agências Reguladoras (MORAES, Alexandre de). Ed. Atlas, 1ª ed., São Paulo, 2002.
- BINENBOJM, Gustavo. *As agências reguladoras independentes e a democracia no Brasil*. Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, nº 3, ago-set-nov, 2005. Acesso em 17 de dezembro de 2013.
- CAMARGO, Ricardo Antônio Lucas. *Agências de Regulação no Ordenamento Jurídico-Econômico Brasileiro*, Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 2000.
- GROTTI, Dinorá Adelaide Musetti. *As agências reguladoras*. Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, nº 6, mai-jun-jul, 2006. Acesso em 6 de janeiro de 2014.
- JUSTEN FILHO, Marçal. *O Direito das Agências Reguladoras Independentes*. Ed. Dialética, São Paulo, 2002, p. 473.
- MAZZILLI, Hugo Nigro. *Regime Jurídico do Ministério Público.*, apud RODRIGUES, João Gaspar. Atribuições do Ministério Público. Jus Navigandi, Teresina, ano 1, n. 4, 29 dez. 1996 . Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/270>>. Acesso em: 10 dez. 2013.
- MOTTA, Paulo Roberto Ferreira. *Agências Reguladoras*. Ed. Manole, 1ª ed., São Paulo, 2003, p. 102.
- OLIVEIRA, Carvalho Rezende. *O modelo norte-americano das agências reguladoras e sua recepção pelo direito brasileiro*. Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado (REFE), Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, nº 22, jun-jul-ago, 2010. Acesso em 7 de janeiro de 2014.
- RODRIGUES, João Gaspar. Atribuições do Ministério Público. Jus Navigandi, Teresina, ano 1, n. 4, 29 dez. 1996 . Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/270>>. Acesso em: 10 dez. 2013.

Cláudia Regina Gusmão Cordeiro e Núbia
Nette de Castilhos

Ausência de hipóteses que justifiquem sigilo – LAI – art. 6º, inciso I e arts. 23 e 24 da Lei nº 12.527, de 18.11.2011. Decreto nº 7.724, de 16.5.2012. Imposto Sobre a Renda. Permuta. Tributação do ganho de capital existente em operação de permuta de ativos mobiliários. Abrangência do Parecer PGFN/PGA nº 970/91. Consulta Interna nº 1, de julho de 2013.

I

Trata-se de consulta Interna, na qual foi solicitado tratamento prioritário nos termos do art. 34, *caput* e § 2º da Portaria PGFN nº 1.267, de 6 de dezembro de 2010, proveniente da Divisão Nacional de Acompanhamento Especial Judicial e Estratégia de Defesa (DIAEJ) da Coordenação de Consultoria Judicial (COJUD) da Coordenação-Geral da Representação Judicial da Fazenda Nacional, acerca da tributação do ganho de capital existente em operação de permuta de ativos mobiliários, bem como da abrangência do Parecer PGFN/PGA/Nº 970/91.

2. Referida consulta noticia que foi incluído na Lista de Temas em Acompanhamento Especial Nacional item referente à *“não aplicação da isenção de Imposto de Renda prevista no art. 81 da Lei nº 8981/95 em relação ao ganho de capital auferido por investidores residentes ou domiciliados no exterior em alienação de ações realizadas em oferta pública, uma vez que não se trata de uma operação em bolsa de valores”*, tema que será objeto de defesa mínima elaborada no âmbito da Coordenação consulente. Tal inclusão ocorreu por provocação da Secretaria da Receita Federal do Brasil, em virtude de discussão judicial motivada pela operação de permuta de ativos mobiliários realizada por meio de Oferta Pública de Ações – OPA para cancelamento de Registro de Companhia Aberta¹.

1 “OPA é a sigla comumente utilizada para designar qualquer ‘oferta pública de aquisição de ações’, ações estas que podem ou não consubstanciar o poder de controle de determinada companhia aberta. Duas são atualmente as modalidades de OPA, previstas pela LSA de 1976, que respeitam as transferências onerosas de controle de companhia aberta: a OPA voluntária de tomada hostil de controle societário (artigo 257 e ss.); a OPA obrigatória decorrente da alienação de controle de companhia aberta (art. 254-A). A LSA de 1976 prevê ainda outras duas modalidades de OPA, mas que não respeitam transferência de controle de companhia aberta. São elas: a OPA obrigatória para cancelamento de registro de companhia aberta (artigo 4º, § 4º) e a OPA obrigatória para

3. Foi destacado que no Edital de Oferta Pública de Permuta de Ações para Cancelamento de Registro de que se trata², na parte referente às consequências fiscais da participação na oferta pelos investidores estrangeiros, foi externado entendimento no sentido de que *“há bons argumentos para sustentar que eventual diferença positiva não se sujeita à tributação pelo imposto de renda, uma vez que decorre de uma operação de natureza permutativa em que não há a disponibilização econômica ou jurídica de renda ao investidor.”* Há, ainda, item afirmando que na hipótese de não ser aceito o argumento transcrito pelas autoridades fiscais brasileiras, eventual diferença positiva estará *“sujeita à tributação pelo IRRF à alíquota de 15% na hipótese de o investidor estar localizado em país ou dependência que não tribute a renda ou que a tribute à alíquota inferior a 20% ou, ainda cuja legislação interna não permita acesso a informações relativas à composição societária de pessoas jurídicas ou à sua titularidade (“Paraíso Fiscal”), ou; (ii) isenta do IRRF quando obtida por investidores via Resolução CMN 2.689 localizados fora de Paraíso Fiscal.”*

4. Em duas soluções de consulta da Secretaria da Receita Federal do Brasil da 8ª Região Fiscal concluiu-se que a operação em causa se sujeita à tributação pelo imposto sobre a renda sobre o ganho de capital referente à diferença entre o valor de aquisição das ações alienadas e o valor das ações recebidas em troca pelo alienante, *verbis*:

“Destarte, conclui-se a análise da presente consulta da seguinte forma:

a) No caso de alienação de ações por investidor estrangeiro decorrente de oferta pública para cancelamento de registro, cursada sob a égide da Instrução CVM 361, de 2002, e com liquidação efetuada através de permuta de valores mobiliários, a operação não se enquadra no art. 81, §§ 1º e 2º, “b.1”, da Lei nº 8.981, de 1995, não havendo, assim, que se falar de hipótese de exclusão de incidência de Imposto de Renda.

b) Assim, há incidência do Imposto de Renda, no caso de investidor não residente e não domiciliado em jurisdição sujeita a tributação favorecida, à alíquota de 15%, no momento da realização da permuta, na forma dos arts. 17, 18 e 28 da Lei nº 9.249, de 1995. Considera-se como ganho de capital o excesso do montante atribuído na transação aos valores mobiliários recebidos em relação ao custo de aquisição das ações alienadas.”

aumento de participação de acionista controlador (art. 4º, § 6º). (...)” PRADO, Roberta Nioac. **Fundamentos Jurídicos e Econômicos da OPA a Posteriori (Tag Along) e a Questão sob a Ótica de Empresas que Praticam Boas Práticas de Governança Corporativa.** In: Kuyven, Luiz Fernando Martins (Coord.). **Temas Essenciais de Direito Empresarial – estudos em homenagem a Modesto Carvalhosa.** São Paulo: Saraiva, 2012, p. 993.

2 Cabe ressaltar que propositalmente omitimos a denominação dos contribuintes envolvidos por não interessar na tese que está sendo objeto de estudo.

5. O questionamento da DIAEJ afirma que no “Mandado de Segurança impetrado contra referido entendimento, alegam os representantes legais dos investidores estrangeiros que a referida operação não seria tributada seja por ter natureza permutativa, seja por se enquadrar na isenção prevista no art. 81 da Lei nº 8.981/95”. Em seguida, prossegue ressaltando que “Interessa à presente consulta o primeiro dos argumentos mencionados, qual seja, o da ausência de tributação sobre operações de natureza permutativa, em especial porque tal argumento baseia-se também no Parecer PGFN/PGA nº 970/91, como se observa na petição inicial cuja cópia encontra-se em anexo.”³

6. No referido MS é afirmado que não houve o recebimento de qualquer valor em dinheiro pelas ações que já eram detidas pela impetrante antes da OPA de que se trata, tendo ocorrido apenas a permuta de cada ação de uma empresa por 0,9 BDR⁴ da outra empresa. É alegado que como não houve torna, não haveria acréscimo patrimonial ou disponibilidade de riqueza nova em condições de se subsumir ao fato gerador do imposto de renda. É sustentado, ainda, que, “com base no princípio da realização, ganhos potenciais ou virtuais não estariam sujeitos ao imposto de renda, razão pela qual eventual acréscimo patrimonial só ocorreria no momento em que as BDRs da⁵ recebidas pelo impetrante fossem vendidas, ou seja, que eventual ganho de capital só poderia ser auferido e tributado no momento da venda das ações permutadas, e não no momento da permuta. A seguir, as passagens correspondentes da Consulta da DIAEJ:

Para fundamentar seu entendimento o impetrante cita o Parecer PGFN/PGA/nº 970/91 aprovado pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional e pelo Ministro da Fazenda. O Parecer foi editado no âmbito do Programa Nacional de Desestatização, em face da possibilidade de aquisição de ações ou quotas de capital das empresas desestatizadas mediante o pagamento não só em dinheiro, como também em títulos, inclusive em Títulos da Dívida Agrária, chamados TDAs.

Consultada sobre as consequências tributárias dessa permuta (de participação acionária por TDAs), a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional concluiu inexistir ganho de capital tributável quando da permuta de TDAs, adquiridas no mercado pelo valor de 40, por exemplo, mas que foram trocadas por ações das empresas privatizadas levando-se em conta o valor de face de 100, como se verifica no seguinte trecho do mencionado parecer:

³ Os grifos são do original.

⁴ Conforme nota de rodapé nº 1, versada na Consulta Interna CRJ Nº 1, de julho de 2013, “BDR é a sigla para Brazilian Depositary Receipt. De acordo com a Resolução CMN nº 1927/92 os Depositary Receipts (DR’s) são ‘certificados representativos de ações ou outros valores mobiliários que representem direitos a ações, emitidos no exterior por instituição depositária, com lastro em valores mobiliários depositados em custódia específica no Brasil’.”

⁵ Omitimos o nome da empresa.

“7. Ora, o Estado, no processo de desestatização, além do interesse de liberalizar a economia, pretende também como objetivo predominante diminuir o déficit público (Lei nº 8.031 /90-II). Desfaz-se de um bem de seu ativo, em troca, recebe um título de crédito, que onerava o seu passivo. Este objetivo deve ficar presente, a fim de que se compreendam os objetivos do leilão. A expressão em cruzeiros do valor dos títulos oferecidos traduz-se numa maior ou menor quantidade de títulos públicos, ou seja, não é preço, é um mero instrumento referencial de troca. A moeda, por sinal, é universalmente reconhecida como intermediária nas trocas e medida de valor comum das mercadorias. Portanto, os cruzeiros lançados pelas partes representariam a quantidade de títulos, valorizados pelo seu valor de face. Logo, o leilão estaria desvinculado da moeda (cruzeiro) e sim diretamente vinculado à quantidade de títulos oferecidos em troca da participação acionária, conforme as formas operacionais de pagamento estabelecidas pelo art. 16 da Lei nº 8.031/90.

8. Por outro lado, o imposto de renda tem como fato gerador a disponibilidade econômica ou jurídica de uma renda ou de proventos de qualquer natureza, segundo preceitua o art. 43 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25.10.66). Como o conceito de renda é um conceito econômico e até hoje sem nítidos contornos, temos que o referido imposto incide sobre a percepção de uma renda, segundo critério jurídico. Isto significa que só são considerados renda ou proventos os que a lei define como tais, coincidam ou não com o conceito econômico.

9. Ora, como demonstramos, os particulares e o Estado participam de uma operação de troca (permuta), pois os participantes do leilão também buscam trocar títulos públicos por participações acionárias das estatais, e, dessa forma, afastar-se-ia a preocupação dos reflexos na licitação (leilão), pois o objetivo final dele não são os cruzeiros, mas a maior quantidade de títulos públicos.

10. O vínculo jurídico estabelecido entre o Estado e o particular adquirente da participação societária, via leilão, tem por objeto imediato a prestação destinada a satisfazer o interesse das partes, e por objeto mediato o bem que deve ser prestado, no caso do particular as ações ou participações societárias e, relativamente ao Estado, receber títulos de dívida pública. Essa troca é o fundamento do negócio jurídico estabelecido, não se podendo confundir o objeto da obrigação (prestação) com o objeto de prestação (no caso lote de ações ou títulos de dívida pública). Nem se diga que haverá fraude ao leilão, o recebimento de títulos por 100, quando o seu preço de mercado seria, por exemplo, 40, pois a melhor interpretação da Lei nº 8.031/90 é a que determina que o título entre pelo seu valor de face (100). Este

é um fato jurídico, hábil à produção de efeitos e do conhecimento de toda a coletividade. Esta defasagem é um vínculo social que foi transformado em vínculo jurídico. Logo os participantes de leilão, possuidores de títulos públicos, possuem um instrumento de troca (quase moeda) em igualdade jurídica, não econômica, com os possuidores de cruzeiros. Os negócios jurídicos celebrados entre particulares não têm o condão de interferir nas convenções ou acordos celebrados por pessoa jurídica pública, tendo em vista a predominância do interesse público sobre o privado. A consequência jurídica, no presente caso, é que o valor de mercado prevalente nas negociações privadas não pode prevalecer sobre o valor atribuído pelo Estado para seus títulos, devendo, no contrato administrativo, o título ser aferido pelo seu valor de face, inclusive, por ser o único reconhecido e registrado na contabilidade pública da União.

11. Advirta-se, além disso, que não se pode confundir a situação jurídica do “devedor” por título de crédito ou outro ativo financeiro que tenha “valor de face” com a situação jurídica de terceiro, “o mercado”, que apenas avalia, em termos de mensuração, da vantagem econômica e da conveniência e oportunidade, se lhe interessa adquirir os créditos, a que o devedor está obrigado a tomar pelo seu valor de face.

12. Enquanto o devedor está obrigado por toda a dívida, o credor além de poder dispensar parte de seu crédito, pode cedê-lo a terceiro, mediante a contraprestação que aceitar; e o terceiro pode, para assumir a posição do credor, avaliar a seu talante a expressão econômica, para si, dessa situação de credor, com as informações e baseado nas análises que entender de proceder. Mas é evidente que o devedor não pode se valer dessa avaliação praticada pelo mercado para se furtar da obrigação que assumiu.

13. É a lei, que em muitos casos elege o valor de mercado como parâmetro de negociações de títulos, valores mobiliários e outros bens. Todavia, não pode a lei, sob pena de incidir em confisco, determinar perda para o credor, alegando como parâmetro de grandeza, para realização de novo negócio jurídico com o devedor, a avaliação de mercado, já que tal crédito tem valor juridicamente exigível contra o devedor, que é o valor de face.

14. Eu diria que foi criada, relativamente ao particular participante do leilão, obrigação alternativa, mediante sua escolha, ou entrega cruzeiros, ou entrega títulos, satisfazendo a prestação. Na primeira hipótese haveria claramente um contrato de compra e venda, na segunda hipótese a modalidade obrigacional seria tipificada como troca. O leilão teria o condão da transparência e de igualar as oportunidades aos participantes de um negócio jurídico com o Estado (quer seja compra e venda ou permuta de valores).

15. Ainda que se quisesse, *ad argumentandum*, ver um ganho de capital entre a aquisição do título por 40 e o valor 100 conferido na troca, creio que haveria obstáculos jurídicos, relativamente ao aspecto temporal do fato gerador e a própria base de cálculo.

Ruy Barbosa Nogueira, *Direito Financeiro, Curso de Direito Tributário* (1º Tomo, segunda edição, 1969, pp. 115), ensina:

“O momento da ocorrência do fato gerador é da maior importância porque é neste momento que nasce a obrigação tributária e, portanto, se aplica a lei vigente à data da sua realização.”

16. É evidente que o momento não seria aquele da troca, mas sim quando o particular vendesse a participação acionária trocada. E, ainda, não existiria base de cálculo, pois o valor referencial em cruzeiros no leilão, existe somente como estímulo à troca dos bens (papéis públicos).

17. Esta tributação, ainda, seria iníqua, pois como não foram recebidos cruzeiros, não haveria disponibilidade líquida do contribuinte, e, em consequência, naquele momento nenhuma base de cálculo para o fato gerador, pois a renda fica sujeita à tributação quando realizada e quantificada; evidentemente não é a hipótese sob exame.

18. A aparente parcela de maior valia nesta operação seria ilusória, pois nada nos indicaria que a futura participação societária poderia substituir eventualmente os títulos de crédito entregues no leilão.

19. No caso específico dos títulos da dívida agrária (TDAs), por força do art. 184 da Constituição Federal, a União não pode considerar outro valor, pois eles são medidos com cláusula de preservação do valor real, e cuja utilização é definida em lei, portanto, se constitucionalmente seu valor deve permanecer inalterado não há possibilidade jurídica de admitir-se a sua desvalorização para fins de encontrar uma mais valia.

Em conclusão, não há tributação, pois conforme a jurisprudência e a orientação uniforme das autoridades fiscais são no sentido de que não há ganho de capitais, quando ocorre mera troca de bens, principalmente, por ter a União como parte no contrato, e, em consequência, respondo à consulta no sentido de não haver tributação na aquisição de ações ou quotas de capital permutadas em público leilão no âmbito do Programa Nacional de Desestatização.”

Na ação judicial mencionada foi concedida liminar pelo Juízo de primeiro grau sob o entendimento de que não haveria ganho de capital no caso, pois a mera permuta de participações acionárias

não confere aumento de riqueza ao alienante e, ainda que assim não fosse, tal situação estaria coberta pela isenção do imposto de renda prevista no art. 81 da Lei nº 8.981/95. O recurso interposto contra a referida decisão foi rejeitado por decisão monocrática do TRF da 3ª Região, importando destacar o entendimento exarado na parte final do julgado:

‘Aliás, sequer se pode declarar com segurança, em face dos diversos precedentes regionais, que dessa operação de permuta sem torna decorra ganho de capital, com incidência do imposto de renda:

AC 1999.34.00.001315-9, Rel. Des. Fed. PLAUTO RIBEIRO, DJU de 21/06/2002, p. 77: ‘TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. PERMUTA DE UNIDADES IMOBILIÁRIAS, SEM TORNA. GANHO DE CAPITAL. EXCLUSÃO. REGULAMENTO DO IMPOSTO DE RENDA. RECURSO PROVIDO. 1) Exclui-se da determinação ‘ganho de capital’ a permuta de unidades imobiliárias, sem recebimento de parcela complementar, denominada torna (RIR, art. 801, IV). 2) Presentes os requisitos necessários à exclusão, desconstitui-se o crédito tributário decorrente do pretense ‘ganho de capital’, referente à permuta. 3) Recurso provido. 4) Sentença reformada.’

AMS 2001.02.01.028041-8, Rel. Des. Fed. ALBERTO NOGUEIRA, DJU de 18/06/2003, p. 306: ‘PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. EXTINÇÃO DE HOLDING. SUBSTITUIÇÃO DA PARTICIPAÇÃO DOS ACIONISTAS. MERA PERMUTA DE BENS. INOCORRÊNCIA DE ACRÉSCIMO PATRIMONIAL. INEXISTÊNCIA DE FATO IMPONÍVEL A JUSTIFICAR IMPOSTO DE RENDA. PROVIMENTO NEGADO. DECISÃO UNÂNIME.’

REO 2001.02.01.037453-0, Rel. Des. Fed. ROGERIO CARVALHO, DJU de 07/05/2002, p. 408: ‘TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA EM EMPRESA EXTINTA. AUSÊNCIA DE ACRÉSCIMO PATRIMONIAL. INOCORRÊNCIA DE FATO GERADOR DO TRIBUTO. ART. 43 DO CTN. PRECEDENTE DA EG. 4A TURMA DESTA C. CORTE REGIONAL. Quando a empresa “holding” – da qual o impetrante era sócio – foi extinta não havia lucro a ser distribuído, sendo o valor da participação de cada quotista substituído por ações e quotas de outras empresas, representando mera permuta de bens, sem qualquer acréscimo patrimonial. Remessa necessária improvida.’

APELREE 2001.03.99.026836-8, Rel. Des. Fed. MAIRAN

MAIA, DJU de 17/08/2009, p. 413: 'TRIBUTÁRIO-EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL-IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA-PERMUTA DE BENS IMÓVEIS-GANHO DE CAPITAL-NÃO CONFIGURADO-TRD-NÃO INCIDÊNCIA-HONORÁRIOS-SUCUMBÊNCIA RECÍPROCA. 1. A permuta de bens, realizada sem contrapartida pecuniária, não configura fato gerador do Imposto de Renda. 2. Nos termos do art. 9º da Lei n.º 8.177/91 e da Lei n.º 8.383/91, a TR incide sobre os créditos tributários da Fazenda Pública, a título de juros de mora, apenas no período de fevereiro a dezembro de 1991. 3. Honorários advocatícios a cargo das partes em relação aos respectivos procuradores, em face da sucumbência recíproca.'

Ante o exposto, com fundamento no artigo 557 do CPC, nego seguimento ao recurso.'

O extenso relatório feito acima justifica-se em razão da necessidade de se demonstrar a complexidade da questão e os diversos posicionamentos adotados sobre o assunto. Em resumo, na situação narrada tem-se:

- um entendimento da Receita Federal no sentido de que a permuta realizada pelo investidor estrangeiro por meio da OPA lançada no processo de compra da ... pela ... seria passível de tributação do imposto de renda sobre eventual ganho de capital verificado;
- um mandado de segurança sustentando que as operações de natureza permutativa não configurariam fato gerador do imposto de renda;
- um Parecer da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional que afirma inexistir ganho de capital quando ocorre a mera troca de bens, ao menos em relação à permuta realizada no âmbito do Programa Nacional de Desestatização, parecer que o contribuinte alega estar sendo desobedecido pela Receita Federal e pela Procuradoria da Fazenda no caso concreto, em ofensa ao princípio da legalidade;
- decisões judiciais exaradas no caso concreto que entendem que não há ganho de capital tributável na permuta sem torna, baseando-se, inclusive, em precedentes que tratam da permuta de unidades **imobiliárias**.

Diante da possibilidade de se elaborar defesa mínima a ser aplicada nacionalmente envolvendo a questão de maneira geral (não só para tratar do caso concreto) e da grande controvérsia sobre o assunto, em especial tendo-se em conta o conteúdo do Parecer PGFN/PGA nº 970/91, a DIAEJ entende ser necessário

esclarecer qual o entendimento que tanto a Procuradoria da Fazenda Nacional quanto a Receita Federal do Brasil devem adotar sobre a tributação da permuta, de forma a alcançar um tratamento uniforme da matéria nos dois órgãos, esclarecimento que encontra-se dentre as atribuições da CAT.

A principal questão que surge do problema posto e que se pretende ver respondida na presente consulta, portanto, é a seguinte:

- É possível ou não tributar pelo imposto de renda a diferença positiva (o ganho de capital) existente entre o custo de aquisição e o valor dos bens mobiliários permutados no momento em que é feita tal operação, independente da existência de torna (assim denominado eventual pagamento adicional em moeda)?

A resposta a essa indagação perpassa também pela solução das seguintes perguntas relacionadas:

- É correto o entendimento de que a permuta, por encontrar-se no conceito de alienação (art. 3º § 2º da Lei nº 7.713/88 e art. 117, §4º do RIR – Decreto nº 3.000/99), via de regra é tributada, não tendo as isenções previstas na legislação (como a prevista no art. 121, II, do RIR/99 – permuta de imóveis) o condão de serem aplicadas para situações diversas daquelas tratadas na norma isentiva?

- A determinação de que a apuração do ganho de capital recairá apenas sobre a torna (art. 121, § 2º, art. 123, § 3º e art. 138, parágrafo único, III, ambos do RIR/99) aplica-se exclusivamente às permutas de ativos imobiliários, em razão do regramento específico do art. 121, II, do RIR/99, ou aplica-se a todas as operações permutativas, inclusive as de ativos mobiliários?

- Caso se entenda que a permuta não sofre a tributação do ganho de capital, o que deve se entender por permuta, apenas a troca de bens de mesma natureza ou também a troca de bens de natureza diversa? Na hipótese de se entender que apenas seria permuta a troca de bens de mesma natureza, no caso da troca de ações da (...)6 por BDRs da (...)7, ainda que ambos sejam ativos mobiliários, não se estaria perante bens de natureza diversa (ações versus certificados representativos de direitos de ações no exterior)?

- O entendimento consubstanciado no Parecer PGFN/PGA nº 970/91 restringe-se à situação ali tratada? Ou aplica-se de modo geral a todas as operações permutativas envolvendo ativos mobiliários (uma vez que a permuta de valores imobiliários tem

6 Omitimos o nome da empresa.

7 Omitimos o nome da empresa.

regramento específico), no sentido de não haver ganho de capital e tributação pelo imposto de renda no momento da troca?

Diante da relevância à defesa judicial da Fazenda Nacional e à atuação da Receita Federal do Brasil, e levando-se em conta que o tema possui natureza tributária, a DIAEJ consulta a CAT a respeito do tratamento tributário que deve ser conferido às operações de permuta de ativos mobiliários, bem como acerca da abrangência do entendimento exarado no Parecer PGFN/PGA nº 970/91, conforme os questionamentos feitos acima.”

7. Ainda observa-se na consulta a fundamentação legal e item concernente à solução proposta pela consulente. Essa última parte será abordada ao longo do presente parecer, eis que a bem lançada argumentação⁸ da referida solução foi considerada a mais adequada ao caso de que se cuida. É o relatório.

II

8. Prefacialmente deve-se perquirir o contexto e o alcance do quanto defendido no Parecer PGFN/PGA/Nº 970/91 para, então, passar-se à análise da legislação que rege as operações objeto da consulta. É que referido Parecer foi exarado em razão de circunstância específica, qual seja, o Programa Nacional de Desestatização, consequência de uma série de fatores sociais, políticos e econômicos com reflexos inegáveis na esfera jurídica. Tratou-se de uma imposição, ocorrida em função do momento histórico da época, para que o Estado se retirasse pontual e estrategicamente da economia, somente intervindo como regulador de mercado, alocador e distribuidor de recursos, atuando também como parceiro e fomentador econômico. A Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 155, de 1990, que veio a se converter, depois de repetidas reedições, na Lei nº 8.031, de 12 de abril de 1990, deixa isso bem explícito, senão vejamos:

“2. O Programa Nacional de Desestatização cumprirá o papel de reordenar a posição estratégica do Estado na economia, transferindo para a iniciativa privada atividades atualmente exploradas pelo setor público. Com esta reordenação haverá expressivos ganhos na eficiência da Administração Pública como um todo, uma vez que seus esforços serão utilizados mais racionalmente nas efetivas prioridades do Governo. A economia será, também, revitalizada com a retomada de investimentos nas empresas e atividades que vierem a ser transferidos pelo

8 A consulta e a bem argumentada solução que aqui se faz menção foram elaboradas pela Procuradora da Fazenda Nacional Dra. Renata Fernandes Barroso.

9 Esta Lei foi revogada pela Lei nº 9.491, de 9 de setembro de 1997.

Estado à iniciativa privada, uma vez que estes investimentos encontram-se hoje cerceados, em face dos constrangimentos financeiros enfrentados pelo setor público. Como consequência, o parque industrial brasileiro será modernizado, ampliando sua competitividade e reforçando a capacidade empresarial nacional nos diversos setores da economia.

3. O Programa Nacional de Desestatização concorrerá, por outro lado, para a redução da dívida do Tesouro Nacional, auxiliando o saneamento das finanças públicas, não só pelo ingresso de novos recursos, provenientes das vendas, como, também, pela própria desobrigação do Estado em realizar investimentos nas empresas e nas atividades transferidas. Com esse objetivo, está ainda prevista a possibilidade de conversão de parte da dívida do setor público federal em investimentos de risco, mediante a aquisição, por parte dos credores estrangeiros, de participações societárias das empresas que foram incluídas no Programa Nacional de Desestatização. (...)”

9. Como se pode verificar, os objetivos do Programa demonstram com clareza a chegada de um novo arranjo no cenário político e econômico brasileiro. Nesse contexto é que veio a lume o Parecer PGFN/PGA/Nº 970/91. O pano de fundo é essencial para entender as razões que levaram o aludido opinativo às conclusões antes referidas e que explicam algumas terminologias utilizadas no texto em face do interesse público envolvido. Com efeito, no referido Parecer foi estabelecido que:

“2. O processo de desestatização, embora seja atividade diretamente contrária à intervenção na propriedade e no domínio econômico, também será exercido, como aquela, mediante atos de império, obedecido o interesse público e o princípio da legalidade. Portanto, o processo de desestatização será regrado por norma de direito público.

3. Nesse sentido, expediu-se a Lei nº 8.032, de 12 de abril de 1990, instituindo o Programa Nacional de Desestatização, nela incluindo o art.16, que enumerou as modalidades a serem utilizadas no pagamento de alienações, cuidando de fazê-lo de maneira claramente exemplificativa evitando a adoção da modalidade taxativa que poderia conduzir a uma indesejável rigidez. Pelo contrário, deixou ao prudente alvedrio da norma regulamentar determinar a aprovação pela Comissão Diretora do Programa da forma de pagamento das alienações, de maneira a que a modalidade enfim adotada, que pode ser, inclusive, a combinação de mais de uma forma de aquisição, permitirá levar à obtenção do melhor preço em relação às condições de mercado no momento da transação. Em outras palavras, e considerando que os recursos provenientes das alienações serão

empregado pelo Estado na realização do bem-estar social e do progresso econômico, a observância do princípio da finalidade aparece bem nítida: trata-se de obter do produto da alienação a maior quantidade possível de meios pra produzir o máximo de bem-estar social, para citar a conhecida forma de Dalton. Assim não entendesse o legislador, não teria ele sequer inserido nas atribuições da Comissão Diretora o comando normativo do inciso IX, do art. 6º, da Lei nº 8.031/90, que encerra nitidamente o conteúdo do poder de escolha da modalidade, conveniência e oportunidade; também teria ele redigido diferentemente o art. 16, dizendo que: as formas de pagamento deveriam ser somente as enumeradas com exclusão de quaisquer outras. Se assim não procedeu o legislador é porque não queria contratar o substratum teleológico do bem jurídico que se visava tutelar: retirar o Estado das ações econômicas que tradicionalmente não lhe são próprias e concentrar a sua atividade, reforçada, inclusive, pelo produto das alienações, no desempenho daquelas atribuições do Estado.

.....

7. Ora, o Estado, no processo de desestatização, além do interesse de liberalizar a economia, pretende também como objetivo predominante diminuir o déficit público (Lei nº 8.031/90-II). Desfaz-se de um bem de seu ativo, em troca, recebe um título de crédito, que onerava o seu passivo. Este objetivo deve ficar presente, a fim de que se compreenda os objetivos do leilão. A expressão em cruzeiros do valor dos títulos oferecidos traduz-se numa maior ou menor quantidade de títulos públicos, ou seja, não é preço, é um mero instrumento referencial de troca. A moeda, por sinal, é universalmente reconhecida como intermediária nas trocas e medida de valor comum das mercadorias. Portanto, os cruzeiros lançados pelas partes representariam a quantidade de títulos, valorizados pelo seu valor de face. Logo, o leilão estaria desvinculado da moeda (cruzeiro) e sim diretamente vinculado à quantidade de títulos oferecidos em troca da participação acionária, conforme as formas operacionais de pagamento estabelecidas pelo art. 16 da Lei nº 8.031/90.”

10. Como é facilmente aferível, a manifestação desta Procuradoria prende-se a um cenário específico, qual seja, a diminuição do déficit público, portanto, como foi alegado no texto acima transcrito, “o leilão estava desvinculado da moeda (cruzeiro) e vinculado à quantidade de títulos oferecidos em troca da participação acionária.” A análise feita à época afirmou, inclusive, que o conceito de renda é um conceito econômico e até hoje sem nítidos contornos (...) ¹⁰, afirmação esta que não se coaduna com a

10 De outro giro, o texto diz que o imposto sobre a renda “incide sobre a percepção de uma renda,

doutrina e jurisprudência firmadas sobre o assunto¹¹.

11. Porém, dentro do contexto da época tal afirmação fazia todo o sentido, conforme argumento constante no Parecer, na linha de que os particulares e o Estado “*participam de uma operação de troca (permuta), pois os participantes do leilão também buscam trocar títulos públicos por participações acionárias das estatais, e, dessa forma, afastar-se-ia a preocupação dos reflexos na licitação (leilão), pois o objetivo final dele, não são os cruzeiros, mas a maior quantidade de títulos públicos*” (item 9 do Parecer). Assim é que o item 10 do mencionado Parecer em causa argumenta que:

“10. O vínculo jurídico estabelecido entre o Estado e o particular adquirente da participação societária, via leilão, tem por objetivo imediato a prestação destinada a satisfazer o interesse das partes, e por objeto mediato o bem que deve ser prestado, no caso do particular as ações ou participações societárias e, relativamente ao Estado, receber títulos de dívida pública. Essa troca é o fundamento do negócio jurídico estabelecido, não se podendo confundir o objeto da obrigação (prestação) com o objeto de prestação (no caso lote de ações ou títulos de dívida pública). Nem se diga que haverá fraude ao leilão, o recebimento de títulos por 100, quando o seu preço de mercado seria, por exemplo, 40, pois a melhor interpretação da Lei nº 8.031/90 é a que determina que o título entre pelo seu valor de face (100). Este é um fato jurídico, hábil à produção de efeitos e do conhecimento de toda a coletividade. Esta defasagem é um vínculo social que foi transformado em vínculo jurídico. Logo os participantes de leilão, possuidores de títulos públicos, possuem um instrumento de troca (quase moeda) em igualdade jurídica, não econômica, com os possuidores de cruzeiros. Os negócios jurídicos celebrados entre particulares não têm o condão de interferir nas convenções ou acordos celebrados por pessoa jurídica pública, tendo em vista a predominância do interesse público sobre o privado. A consequência jurídica, no presente caso, é que o valor de mercado prevalente nas negociações privadas não pode prevalecer sobre o valor atribuído pelo Estado para seus títulos, devendo, no contrato administrativo, o título ser aferido pelo seu valor de face, inclusive, por ser o único reconhecido e registrado na contabilidade pública da União.”

segundo o critério jurídico. Isto significa que só são considerados renda ou proventos, os que a lei define como tais, coincidam ou não com o conceito econômico.”

- 11 É que existem julgados do STF que delineiam o conceito de renda, por exemplo, temos o que foi assentado no RE 117.887/SP, de 11/02/1993, no sentido de que o conceito implica reconhecer a existência de receita, lucro, proveito, ganho, acréscimo patrimonial que ocorrem mediante o ingresso ou o auferimento de algo, a título oneroso. Com efeito, outras manifestações do mesmo Tribunal deixam patente que a expressão renda e proventos de qualquer natureza, a que se refere o art. 153 da CF, significa que a lei tributária, quando estabelece as hipóteses de incidência do IR, deve prever uma situação em que tenha ocorrido um acréscimo patrimonial.

12. Assim, não se pode dissociar o Parecer PGFN/PGA/Nº 970/91, da conjuntura existente naquele momento, pois havia interesse público na desestatização da economia e na diminuição do déficit público. Portanto, foi incentivada a troca dos títulos respectivos. Nessa toada, registre-se que após várias argumentações, já transcritas no item 6 desta manifestação, quando fizemos referência à consulta da DIAEJ, o Parecer PGFN/PGA nº 970/91 termina por concluir, **circunscrevendo ditas conclusões ao âmbito do PND**, que não há tributação, *“pois conforme a jurisprudência e a orientação uniforme das autoridades fiscais são no sentido de que não há ganho de capitais, quando ocorre mera troca de bens, principalmente, por ter a União como parte no contrato, e, em consequência, respondo à consulta no sentido de não haver tributação na aquisição de ações ou quotas de capital permutadas em público leilão no âmbito do Programa Nacional de Desestatização.”*

13. Adere ao raciocínio de que a aplicação do Parecer PGFN/PGA/970/91 é restrita ao âmbito do PND a edição de um dispositivo de Lei para excetuar a permuta tratada no mencionado Parecer da regra geral do art. 3º, § 3º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, dando origem ao comando do art. 65 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, *in verbis*:

“Art. 65. Terá o tratamento de permuta a entrega, pelo licitante vencedor, de títulos da dívida pública federal ou de outros créditos contra a União, como contrapartida à aquisição das ações ou quotas leiloadas no âmbito do Programa Nacional de Desestatização.

§ 1º Na hipótese de adquirente pessoa física, deverá ser considerado como custo de aquisição das ações ou quotas da empresa privatizável o custo de aquisição dos direitos contra a União, corrigido monetariamente até a data da permuta.

§ 2º Na hipótese de pessoa jurídica não tributada com base no lucro real, o custo de aquisição será apurado na forma do parágrafo anterior.

§ 3º No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro real, o custo de aquisição das ações ou quotas leiloadas será igual ao valor contábil dos títulos ou créditos entregues pelo adquirente na data da operação:
(...)”

14. Reforçando o raciocínio, temos ainda o Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto sobre a Renda – RIR/99), o qual, em seu art. 137, *caput*, literalmente, repetiu o art. 65 da Lei nº 8.383, de 1991, e mais, com o título *“Programa Nacional de Desestatização”*, conforme abaixo percebido:

Programa Nacional de Desestatização

“Art. 137. Terá o tratamento de permuta a entrega, pelo licitante vencedor, de títulos da dívida pública federal ou de outros créditos contra a União, como contrapartida à aquisição das ações ou quotas leiloadas no âmbito do Programa Nacional de Desestatização (Lei nº 8.383, de 1991, art. 65). (...).”

15. Desta feita, a proposta de solução consignada na consulta, a qual corroboramos:

Por fim, no que tange ao Parecer PGFN/PGA nº 970/91, observa-se que o referido parecer tratou de uma questão bem específica e cheia de particularidades, concernente ao Programa Nacional de Desestatização, em que ações ou quotas de capital das empresas desestatizadas foram adquiridas mediante o pagamento não só em dinheiro, como também em Títulos da Dívida Agrária, chamados TDAs.

De acordo com o próprio parecer, no caso ali tratado havia dois grandes interesses da União envolvidos na operação, o interesse de desestatizar empresas públicas, liberalizando a economia, e o interesse de diminuir o déficit público, recebendo títulos que oneravam o passivo da União. Naquele caso específico, os títulos tinham um valor de face, integralmente exigível da União, devedora de tais títulos, e o valor desses, ao serem entregues como pagamento não era preço. Nos termos do parecer ‘a expressão em cruzeiros do valor dos títulos oferecidos, traduz-se numa maior ou menor quantidade de títulos públicos, ou seja, não é preço, **é um mero instrumentor referencial de troca.** (...) Logo, **o leilão estaria desvinculado da moeda (cruzeiro)** e sim diretamente vinculado à quantidade de títulos oferecidos em troca da participação acionária’ (sem grifos no original).

Na hipótese não foi analisada uma relação entre particulares, mas uma relação de troca envolvendo pessoa jurídica de direito público, que além de tudo era a devedora dos títulos pelo seu valor de face. Em razão disso, a análise da questão leva em conta a supremacia do interesse público sobre o privado, e é irrelevante naquela relação de direito público o valor de mercado dos títulos, assim como os negócios jurídicos celebrados entre os particulares. Tanto é assim que ao final do parecer foi feita a seguinte afirmação:

“19. No caso específico dos títulos da dívida agrária (TDAs), por força do art. 184 da Constituição Federal, a União não pode considerar outro valor, pois eles são medidos com cláusula de preservação do valor real, e cuja utilização é definida em lei,

portanto, se constitucionalmente seu valor deve permanecer inalterado não há possibilidade jurídica de admitir-se a sua desvalorização para fins de encontrar uma mais valia.”

Ou seja, o Parecer PGFN/PGA nº 970/91 tratou de questão deveras específica, razão pela qual a conclusão ali lançada limita-se à situação por ele analisada, qual seja, a troca de títulos públicos, em especial TDAs, por participações acionárias no âmbito do Programa Nacional de Desestatização, por ser a União a devedora dos referidos títulos e a “vendedora” das participações acionárias. Deste modo, a solução cogitada para essa questão é no sentido da limitação dos efeitos do Parecer PGFN/PGA nº 970/91 ao Programa Nacional de Desestatização, sem qualquer interferência no tratamento tributário das permutas de modo geral, diversas daquela ali analisada, sendo que as permutas estão via de regra dentro do conceito de alienação previsto no art. 3º, § 3º, da Lei nº 7.713/88, sujeitando-se à tributação do ganho de capital independente da existência de torna.

16. Abarcamos a proposta da DIAEJ na sua totalidade. O Parecer PGFN/PGA/Nº 970/91 se prestou especificamente para as finalidades delineadas no PND e não pode servir como substrato para quaisquer operações que não as precisamente realizadas naquele âmbito.

III

17. Uma vez delineado o alcance do Parecer PGFN/PGA/Nº 970/91, passamos a analisar a legislação atinente à permuta e suas consequências tributárias. Desde logo, ressaltamos que **a permuta a ser examinada é referente a bens móveis**, visto que à troca¹² de imóveis é dispensado tratamento específico¹³, mas não se pode dizer o mesmo no que concerne à

12 O Código Civil usa a palavra troca em vez de permuta, muito embora o título do capítulo correspondente faça referência a “troca ou permuta”, como se pode verificar nos termos do art. 533, verbis:

“Art. 533. Aplicam-se à troca as disposições referentes à compra e venda, com as seguintes modificações:

I—salvo disposição em contrário, cada um dos contratantes pagará por metade as despesas com o instrumento da troca;

II—é anulável a troca de valores desiguais entre ascendentes e descendentes, sem consentimento dos outros descendentes e do cônjuge do alienante.”

13 De acordo com a pergunta nº 582, do documento “Perguntas e Respostas”, disponível no site da Secretaria da Receita Federal do Brasil (www.receita.fazenda.gov.br), “para efeitos tributários, considera-se permuta toda e qualquer operação que tenha por objeto a troca de uma ou mais unidades imobiliárias, prontas ou a construir, por outra ou outras unidades imobiliárias, ainda que ocorra, por parte de um dos proprietários-contratantes, o pagamento de parcela complementar, em dinheiro, comumente denominada torna. A expressão ‘unidade imobiliária ou unidades imobiliárias prontas ou a construir’, compreende: a) o terreno adquirido para venda, com ou sem construção; b) cada lote oriundo de desmembramento de terreno;

permuta de valores mobiliários.

18. Como destacado pela doutrina civilista, “troca, permuta ou escambo foi o primeiro contrato utilizado pelos povos primitivos, quando não conhecido o valor fiduciário ou moeda. Desempenhava o papel fundamental da compra e venda da atualidade. O Código Civil de 1916 utilizou o termo troca, embora a prática tenha consagrado permuta para o negócio que envolve imóveis. O novo Código adota ambos os vocábulos.”¹⁴

19. Permutar é sinônimo de trocar. Tecnicamente, significa o contrato em virtude do qual as partes trocam ou cambiam entre si coisas de sua propriedade que se equivalem (as prestações devem ser equilibradas no tocante aos objetos da permuta¹⁵). Em suma, é a troca de coisa por coisa. O contrato de troca ou permuta e o contrato de compra e venda são tão semelhantes que o Código Civil determina que são aplicáveis à troca as disposições referentes à compra e venda, com algumas especificidades (art. 533). “Os efeitos da troca são, em regra, os da compra e venda (...), existe um desdobramento da noção da compra e venda.”¹⁶ Tanto no contrato de permuta, como no contrato de compra e venda, ocorrem duas transferências ou duas transmissões de propriedade.¹⁷ Cabe lembrar que se a desigualdade entre os valores dos bens permutados for considerável, “pode haver ato gratuito ou oneroso no que sobejar, permuta com doação ou compra e venda embutida quanto ao valor exorbitante.”¹⁸

20. Para o Direito Tributário, como não poderia deixar de ser, importa aferir se há ganho de capital na operação de permuta, o que atrairá a incidência tributária. A legislação de regência deixa patente o alegado ao dispor sobre as parcelas que integram o rendimento bruto como ganho de capital, tratando estas como o resultado da soma dos ganhos auferidos no mês, decorrentes de alienação de bens ou direitos de qualquer natureza, **considerando, como alienação, para fins de apuração do referido ganho, as operações que importem em alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação,**

c) cada terreno decorrente de loteamento; d) cada unidade distinta resultante de incorporação imobiliária; e) o prédio construído para venda como unidade isolada ou autônoma; f) cada casa ou apartamento construído ou a construir. É necessário que a escritura, quando lavrada, seja de permuta. (...)” (destacamos).

14 VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito Civil – Contratos em Espécie**. São Paulo: Atlas, 2003, p. 109.

15 VENOSA, Sílvio de Salvo. Ob. Cit. p. 110.

16 VENOSA, Sílvio de Salvo. Ob. Cit. p. 111.

17 “A troca consiste, sob o prisma econômico, numa compra e venda em que o comprador, em vez de pagar mediante dinheiro, fá-lo pela transferência ao vendedor de um bem de outra espécie. Em razão dessa aproximação econômica, o direito submete a troca às mesmas normas da compra e venda (...). (...) Nas outras relações entre os contratantes, vigora sem qualquer adaptação o estabelecido para a compra e venda.” (COELHO, Fábio Ulhóa. **Curso de Direito Civil, 3: contratos**. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 179-180.)

18 VENOSA, Sílvio de Salvo. Ob. Cit. p. 110.

desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos, bem como contratos afins. É o que se depreende do art. 3º da Lei nº 7.713, de 1988 e do art. 117 do Decreto nº 3000, de 1999. Vejamos os textos respectivos:

“Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei.

§ 1º Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.

§ 2º Integrará o rendimento bruto, como ganho de capital, o resultado da soma dos ganhos auferidos no mês, decorrentes de alienação de bens ou direitos de qualquer natureza, **considerando-se como ganho a diferença positiva entre o valor de transmissão do bem ou direito e o respectivo custo de aquisição corrigido monetariamente**, observado o disposto nos arts. 15 a 22 desta Lei.

§ 3º Na apuração do ganho de capital serão consideradas **as operações que importem alienação, a qualquer título**, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, **tais como as realizadas por compra e venda, permuta**, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins.”

“Art. 117. Está sujeita ao pagamento do imposto de que trata este Título a pessoa física que auferir ganhos de capital na alienação de bens ou direitos de qualquer natureza (Lei nº 7.713, de 1988, arts. 2º e 3º, § 2º, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 21).

.....
§ 2º Os ganhos serão apurados no mês em que forem auferidos e tributados em separado, não integrando a base de cálculo do imposto na declaração de rendimentos, e o valor do imposto pago não poderá ser deduzido do devido na declaração (Lei nº 8.134, de 1990, art. 18, § 2º, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 21, § 2º).

§ 3º O ganho de capital auferido por residente ou domiciliado no exterior será apurado e tributado de acordo com as regras aplicáveis aos residentes no País (Lei nº 9.249, de 1995, art. 18).

§ 4º **Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos**

à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins (Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 3º).

§ 5º A tributação independe da localização dos bens ou direitos, observado o disposto no art. 997.” (os grifos não são do original)

21. Como se pode ver, para fins tributários, na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem em alienação a qualquer título, ou seja, a alienação é considerada em sua acepção ampla, envolvendo toda e qualquer transmissão de bens, bastando a existência de diferença positiva entre o custo de aquisição e o valor de transmissão do bem ou direito. E o Direito Tributário, ao considerar a alienação de uma forma abrangente, está em perfeita consonância com a definição jurídica do instituto, que é a “*transferência voluntária do domínio de um bem para outra pessoa*”¹⁹, sendo a alienação de bens “*a transferência de bens de uma pessoa para outra.*” É cristalino, pois, que o conceito de alienação também envolve a permuta, uma vez que ela, na esteira de outros contratos listados no § 3º do art. 3º da Lei nº 7.713, de 1988, também implica na transferência voluntária de um bem ou direito para o domínio de outra pessoa.²⁰

22. Portanto, com razão a DIAEJ quando afirma que “*a resposta à principal questão formulada parece estar no art. 3º da Lei nº 7.713/88, que minudencia a incidência do imposto de renda, dentro dos contornos definidos pelo art. 43 do CTN e nos termos da Constituição. O dispositivo estabelece que integra o rendimento bruto (sobre o qual incide o imposto de renda), como ganho de capital, os ganhos decorrentes da alienação de bens e direitos. Em seu § 3º fica claro que se está tratando de um conceito amplo de alienação, ou seja, aquela realizada a qualquer título, inclusive por meio de permuta, adjudicação, dação em pagamento, etc., conforme se observa na redação da norma legal. (...) A conclusão que se alcança com a leitura do art. 3º acima é que a regra geral é a da existência de ganho de capital tributável pelo imposto de renda quando houver diferença positiva entre o valor de transmissão do bem ou direito e seu custo de aquisição, inclusive em operações de alienação realizadas mediante permuta.*”²¹

19 MELLO, Maria Chaves de. **Dicionário Jurídico – Português/Inglês – Inglês/Português/Portuguese-English-English-Portuguese – Law Dictionary**. Rio de Janeiro: Forense, São Paulo: Método, 2009, p. 58.

20 O conceito vertido no Dicionário Houaiss da língua portuguesa é no mesmo sentido: alienação – ato ou efeito de alienar-se, alheação, alheamento; alienamento. 1. jur – transferência para outra pessoa de um bem ou direito (a. de uma propriedade), (...). In: HOUAISS, Antônio e VILLAR, Mauro de Salles. **Dicionário Houaiss da língua portuguesa**. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001, p. 157.

21 **O Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 7, de 24 de maio de 2007 (DOU de 25.5.2007), já externa tal entendimento ao dispor que** “O imposto de renda devido sobre o ganho de capital apurado na integralização de cotas de fundos ou clubes de investimentos por meio da entrega

23. Dessa forma, o lucro apurado na alienação, a qualquer título, de bens ou direitos de qualquer natureza deve ser considerado ganho de capital. Assim, deve-se ter como ganho a diferença positiva entre o valor de transmissão do bem ou direito e o respectivo custo de aquisição corrigido. O custo de aquisição dos bens e direitos deve ser apurado de acordo com o art. 118 do RIR/99, o qual remete aos artigos 240 a 245 de tal Regulamento.

24. É ressaltado pela DIAEJ que a confusão existente na jurisprudência relativamente à permuta diz respeito a uma interpretação equivocada do que dispõe o art. 121 do RIR/99, no que tange à incidência do imposto apenas sobre a torna. Referido artigo dispõe sobre a exclusão de algumas operações na determinação do ganho de capital, sendo previsto que a permuta exclusivamente de **unidades imobiliárias**, sem recebimento de parcela complementar em dinheiro, exceto no caso de imóvel rural com benfeitorias, não é objeto de tributação. Ademais, o § 2º do mesmo artigo dispõe que no caso de permuta com recebimento de torna, apenas esta deveria ser objeto de apuração. Não é demais reproduzir os termos do dispositivo para uma melhor compreensão do tema:

“Art. 121. Na determinação do ganho de capital, serão excluídas (Lei nº 7.713, de 1988, art. 22, inciso III):

I - as transferências *causa mortis* e as doações em adiantamento da legítima, observado o disposto no art. 119;

II - a permuta exclusivamente de unidades imobiliárias, objeto de escritura pública, sem recebimento de parcela complementar em dinheiro, denominada torna, exceto no caso de imóvel rural com benfeitorias.

§ 1º Equiparam-se a permuta as operações quitadas de compra e venda de terreno, seguidas de confissão de dívida e escritura pública de dação em pagamento de unidades imobiliárias construídas ou a construir.

§ 2º No caso de permuta com recebimento de torna, deverá ser apurado o ganho de capital apenas em relação à torna. (grifamos)

de títulos ou valores mobiliários deve ser pago até o último dia útil do mês subsequente à data da integralização à alíquota de 15% (quinze por cento). § 1º Na hipótese de que trata o caput, considera-se ganho de capital a diferença positiva entre o valor de mercado dos títulos ou valores mobiliários alienados, na data da integralização das cotas, e o respectivo custo de aquisição. § 2º A Secretaria da Receita Federal do Brasil, mediante processo regular, arbitrará o valor ou preço informado pelo contribuinte, sempre que não mereça fé, por notoriamente diferente do de mercado.”

25. Ora, não se pode perder de vista que a referência feita à torna no § 2º só pode ter elemento de conexão com o disposto no inciso II, vez que somente neste inciso há menção a tal elemento. Dito de outra forma, a única e efetiva interpretação que se pode atribuir à norma em evidência é que no caso de permuta **exclusivamente** de unidades imobiliárias com recebimento de parcela complementar em dinheiro, o ganho de capital será apurado apenas em relação a esta. Desprezar a função da palavra “**exclusivamente**”, plasmada no inciso II do art. 121 do RIR/99, seria o mesmo que negar a sua existência no texto legal, opção que, obviamente, não é dada ao intérprete da regra. Ademais, o dispositivo não pode ser interpretado aos pedaços, ao contrário, deve ser visto e analisado dentro de um todo que é o artigo, com cabeça, incisos e parágrafos.

26. A circunstância em que ocorre a tributação da torna está perfeitamente delineada e delimitada na regra, não podendo ter seu alcance estendido a outras situações não expressamente dispostas. Logo, não é em qualquer permuta que só se tributa a torna, **mas sim naquelas relativas a unidades imobiliárias**. Os bens mobiliários não estão abrangidos pelo benefício tributário²². O mesmo se pode afirmar, relativamente ao § 3º do art. 123²³ do RIR/99, que cuida valor de alienação, eis que a torna ali referida é diretamente relacionada àquela prevista no art. 121 do citado Regulamento.

22 A pergunta nº 585 do documento “Perguntas e Respostas” da Secretaria da Receita Federal do Brasil, disponível no site www.receita.fazenda.gov.br, já esclarece que “**No caso de permuta tendo por objeto bens móveis, não se aplica o tratamento tributário previsto no art. 121 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto sobre a Renda – RIR/1999, devendo ser apurado o ganho de capital relativo a cada uma das alienações.** (Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, art. 3º, § 3º; Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto sobre a Renda – RIR/1999, arts. 55, inciso IV e 121, inciso II). (destacamos).”

23 Art. 123. Considera-se valor de alienação (Lei nº 7.713, de 1988, art. 19 e parágrafo único):
I - o preço efetivo da operação, nos termos do § 4º do art. 117;
II - o valor de mercado nas operações não expressas em dinheiro;
III - no caso de alienações efetuadas a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada em países com tributação favorecida (art. 245), o valor de alienação será apurado em conformidade com o art. 240 (Lei nº 9.430, de 1996, arts. 19 e 24).
§ 1º No caso de bens possuídos em condomínio, será considerada valor de alienação a parcela que couber a cada condômino.
§ 2º Na alienação de imóvel rural com benfeitorias, será considerado apenas o valor correspondente à terra nua, observado o disposto no art. 136.
§ 3º Na permuta, com recebimento de torna em dinheiro, será considerado valor de alienação somente o da torna recebida ou a receber.
§ 4º No caso de desapropriação, o valor da atualização monetária integra o valor do ganho de capital realizado.
§ 5º O valor pago a título de corretagem na alienação será diminuído do valor da alienação, desde que o ônus não tenha sido transferido ao adquirente.
§ 6º Os juros recebidos não compõem o valor de alienação, devendo ser tributados na forma dos arts. 106 e 620, conforme o caso.
§ 7º Aplicam-se à entrega de bens e direitos para a formação do patrimônio das instituições isentas (art. 174), as disposições do art. 132 (Lei nº 9.532, de 1997, art. 16).

27. O artigo 123 do RIR/99, muito embora não trate expressamente dos bens imóveis, só possui elemento de ligação com o art. 121 do aludido diploma, em virtude de a torna só ter sido citada neste último. Corrobora essa reflexão o art. 138 do RIR/99, que trata da apuração do ganho de capital, estabelecendo, no seu parágrafo único, como será obtido o ganho de capital no caso de recebimento de torna. Com efeito, está previsto que o valor da torna será adicionada ao custo do **imóvel** dado em permuta, sendo efetuada a divisão do valor da torna por essa soma, multiplicando-se o resultado por cem. O percentual encontrado será aplicado sobre o valor da torna para obtenção do ganho de capital. Observa-se, pois, que o art. 138 do RIR/99²⁴, mais uma vez faz referência expressa ao custo do **imóvel**, não havendo qualquer referência a bem móvel, o que demonstra que sequer foi prevista apuração para essa última espécie de bem no que concerne à torna.

28. Como já foi dito alhures, as operações com bens imóveis possuem regramento especial. Há benefícios destinados expressamente a tais bens, que possuem interpretação restrita. Quanto à permuta de bens móveis esta recai na norma geral contida no § 3º do art. 3º da Lei nº 7.713, de 1988, uma vez que nesse caso a legislação de regência expressamente, de forma inequívoca, determina que se trata de alienação. Nessa direção a bem lançada proposta de solução da consultante:

“A confusão sobre o tema, em especial na jurisprudência, surge em face do art. 121 do RIR/99, que disciplina que será excluída, na determinação do ganho de capital, ‘a permuta exclusivamente de unidades imobiliárias, objeto de escritura pública, sem recebimento de parcela complementar em dinheiro, denominada torna, exceto no caso de imóvel rural com benfeitorias’. O § 2º do mesmo artigo determina ainda que ‘no caso de permuta com recebimento de torna, deverá ser apurado o ganho de capital apenas em relação à torna.’

Como visto no item 1 da presente consulta, o contribuinte e o judiciário pretendem a aplicação do disposto no art. 121 do RIR/99 (ou de julgados que dele trataram) a todos os tipos de permutas, inclusive as de unidades **mobiliárias**, entretanto, o artigo no qual se baseiam trata tão somente de unidades **imobiliárias**.

24 Art. 138. O ganho de capital será determinado pela diferença positiva, entre o valor de alienação e o custo de aquisição, apurado nos termos dos arts. 123 a 137 (Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 2º, Lei nº 8.383, de 1991, art. 2º, § 7º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 17).

Parágrafo único. No caso de permuta com recebimento de torna em dinheiro, o ganho de capital será obtido da seguinte forma:

I - o valor da torna será adicionado ao custo do imóvel dado em permuta;

II - será efetuada a divisão do valor da torna pelo valor apurado na forma do inciso anterior, e o resultado obtido será multiplicado por cem;

III - o ganho de capital será obtido aplicando-se o percentual encontrado, conforme inciso II, sobre o valor da torna.

Pela leitura do art. 121, II, e § 2º, do RIR/99, em conjunto com o § 4º do art. 177 do mesmo regulamento, que repete o § 3º da Lei nº 7.713/88, conclui-se que as alienações mediante permuta são tributadas, com exceção das isenções expressamente previstas na legislação tributária, como é o caso da permuta de imóveis que tem regramento específico determinando que se não houver torna não será tributado ganho de capital e que se houver esse pagamento adicional em dinheiro o ganho de capital recairá apenas em relação a ele. Observe-se que o inciso II do art. 121 é expresso ao tratar **exclusivamente** da permuta de unidades imobiliárias, e não de qualquer tipo de permuta, e que o § 2º, apesar de não fazer idêntica ressalva, está incluído no mesmo artigo do inciso II mencionado, e, portanto, destina-se a especificar o tratamento que será dado na hipótese ali tratada, ou seja, na permuta de unidades imobiliárias. Sendo assim, o § 2º do mesmo artigo, apesar de não especificar que a permuta à qual está se referindo é de unidades imobiliárias, só pode estar aludindo a esta, pois está inserido no artigo que excepcionou apenas a permuta de imóveis, detalhando-o.

Deste modo, mostra-se equivocada a jurisprudência que exige a torna para se apurar o ganho de capital de unidades mobiliárias, aplicando de forma geral norma que é excepcional, qual seja o art. 121 do RIR/99 que se destina apenas à troca de **imóveis**.

Então a regra geral, respaldada na Lei nº 7.713/88, é a de que as permutas podem gerar ganho de capital sobre o qual incidirá imposto de renda. É essa regra geral faz todo o sentido, pois a permuta não deixa de ser uma alienação. Toda compra e venda perfaz uma troca de um bem pela moeda, que nada mais é do que outro bem, ou seja, a compra e venda é uma operação permutativa, mas em razão da evolução das relações econômicas que culminaram com o uso e o curso legal da moeda, esse bem (moeda) passou a ter um valor padronizado, passível de ser utilizado como meio de pagamento aceito por todos, e que tornou-se intermediário das transações. Dessa forma, criou-se, assim, uma diferença entre as trocas que utilizam a moeda como meio de pagamento e as permutas em que esse meio de pagamento é dispensado e o pagamento é feito através da entrega de outro bem que não a moeda. Assim, no caso de uma permuta propriamente dita, em que não há torna (pagamento de valor adicional em dinheiro), vende-se um bem e o pagamento recebido não é a moeda, mas outro bem de mesmo valor.

29. Logo, é visível que no final das contas, a permuta tem o mesmo efeito de operações de compra e venda simultâneas. Como afirmado na consulta, na permuta *“há uma troca de moeda subjacente à operação, mas que, diante da sua própria natureza e lógica, não precisa ocorrer fisicamente,*

pois a moeda envolvida retornaria para a posse de quem originalmente a detinha". Ou seja, a permuta é equivalente a uma operação de compra e venda conjugada e simultânea, bastando para a incidência da tributação via ganho de capital, um resultado positivo entre o valor de aquisição de um bem e o valor de sua alienação.

30. E prossegue a solução de consulta da DIAEJ:

"Assim, não parece haver diferença, em especial diante do que determina o art. 3º, § 3º, da Lei nº 7.713/88, entre uma alienação feita por meio de compra e venda e aquela feita por meio de permuta, pois em ambos os casos X alienou 'Alfa', mas na compra e venda recebeu em pagamento R\$ 100,00 (valor que X poderia em seguida usar para comprar o bem 'Beta', fato que não lhe retiraria a obrigatoriedade de apurar o ganho de capital decorrente da alienação) e na permuta recebeu em pagamento diretamente o bem 'Beta', que vale os mesmos R\$ 100,00, valor igualmente superior ao valor de aquisição do bem alienado, mas que X já quis dar-lhe destinação específica. A destinação dada ao valor recebido pelo bem alienado não retira a natureza de alienação da operação, conforme o próprio conceito amplo utilizado pelo art. 3º, § 3º, da Lei nº 7.713/88. Há alienação (X deixa de possuir 'Alfa'), há disponibilidade econômica ou jurídica (conforme exige o art. 43 do CTN) e há ganho de capital nas duas situações, a única diferença é que na permuta o alienante já usa a sua disponibilidade para adquirir outro bem dentro da mesma operação."

31. Não restam dúvidas de que a operação de permuta de bens mobiliários está sujeita a apuração do ganho de capital. No caso concreto relatado na consulta de permuta realizada por meio de OPA de cancelamento de registro, uma ação da empresa que estava sendo cancelada foi avaliada como correspondendo a 0,9 do BDR da outra empresa. Logo, se o valor da ação que foi alienada é superior ao valor pelo qual ela foi adquirida há evidente ganho de capital, correspondente à diferença entre o valor da transação e o custo de aquisição. O mesmo ocorrendo se em lugar de permuta as ações fossem leiloadas na OPA em troca de numerário e esse numerário fosse aplicado na aquisição dos BDRs da outra empresa.²⁵

32. É preciso ressaltar que a exclusão contida no art. 121, II do RIR/99, não se presta a qualquer outra hipótese de permuta não contemplada no dispositivo, como a troca de imóvel por qualquer outro bem móvel. A hipótese foi objeto de discussão no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais no Acórdão 102-46788²⁶, em face de troca de imóvel

25 Este texto foi adaptado da proposta de solução da consulta com exclusão da referência feita às empresas envolvidas na operação.

26 Inteiro teor do Acórdão:

RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS — ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO—
Constituem rendimento bruto sujeito ao IRPF todo o produto do capital, do trabalho ou da

por lancha, ficando assentado que “Na determinação do ganho de capital, é excluída apenas a permuta exclusivamente de unidades imobiliárias, objeto de escritura pública, sem recebimento de parcela complementar em dinheiro, denominada torna, exceto no caso de imóvel rural com benfeitorias.” Outro julgado do mencionado Tribunal Administrativo ilustra o argumento:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica–IRPJ Ano-calendário: 2008 GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE INVESTIMENTO. PERMUTA DE AÇÕES. A IN SRF 107/88 só versa sobre permuta de unidades imobiliárias (casas, apartamentos, terrenos etc.), sendo totalmente descabida a sua aplicação ao caso de permuta de ações. Na permuta de ações, a diferença entre o valor contábil das ações recebidas e das ações transferidas constitui-se ganho tributável pelo IRPJ, por aplicação do disposto no art. 31 do Decreto-Lei nº 1.598/77. Não se pode conceber que uma empresa constituída unicamente por uma conta bancária com saldo de R\$ 232.540.000,00 seja alienada com deságio de R\$ 159.142.989,77, ainda que houvesse laudo de avaliação nos autos. MULTA ISOLADA. A multa isolada pune o contribuinte que não observa a obrigação legal de antecipar o tributo sobre a base estimada ou levantar o balanço de suspensão, logo, conduta diferente daquela punível com a multa de ofício proporcional, a qual é devida pela ofensa ao direito subjetivo de crédito da Fazenda Nacional. O legislador dispôs expressamente, já na redação original do inciso IV do § 1º do art. 44 da Lei 9.430/96, que é devida a multa isolada ainda que o contribuinte apure prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa ao final do ano, deixando claro que o valor apurado como base de cálculo do tributo ao final do ano é irrelevante para se saber devida ou não a multa isolada e que a multa isolada é devida ainda que lançada após o encerramento do ano-calendário. TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. Tratando-se da mesma situação fática e do mesmo conjunto probatório, a decisão prolatada sobre o lançamento do IRPJ é aplicável, mutatis mutandis, ao lançamento da CSLL. (Acórdão 1302-001.080, publicado em 20.06.2013)”

combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda, os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados, ou seja, não justificados pelos rendimentos tributáveis, isentos, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte.

GANHO DE CAPITAL–ALIENAÇÃO DE IMÓVEL–Submete-se à tributação do Imposto de Renda o ganho de capital auferido pelo sujeito passivo da obrigação tributária em decorrência da alienação de bens imóveis, considerando-se como ganho a diferença positiva entre o valor de transmissão do bem ou direito e o respectivo custo de aquisição.

GANHO DE CAPITAL–PERMUTA DE LANCHAS POR IMÓVEL – Na determinação do ganho de capital é excluído apenas a permuta exclusivamente de unidades imobiliárias, objeto de escritura pública, sem recebimento de parcela complementar em dinheiro, denominada torna, exceto no caso de imóvel rural com benfeitorias. Recurso negado.

33. Ainda há, na operação concreta que serviu de base para a consulta, outros elementos que permitem inferir a tributação objeto de estudo, como demonstra a DIAEJ, *verbis*:

“No caso concreto relatado na presente consulta, da permuta realizada por meio da OPA de cancelamento de registro da (empresa A), no momento da troca uma ação da (empresa A) foi avaliada como correspondendo ao valor de 0,9 BDR da (empresa B), então o pagamento feito pela alienação da ação da (empresa A) foi 0,9 BDR da (empresa B), o que correspondia a alguma cifra em dinheiro. Se esse valor da ação da (empresa A) que foi alienado é superior ao valor pelo qual ela foi adquirida há sim ganho de capital, que corresponde à diferença entre o valor da transação e o custo de aquisição. O mesmo ocorreria se, ao invés da permuta, as ações da (empresa A) fossem leiloadas na OPA em troca de dinheiro, e após seu recebimento esse dinheiro fosse aplicado na aquisição de 0,9 BDR da (empresa B) (uma vez que o laudo de avaliação feito para a realização da OPA informou justamente que uma ação da (empresa A) tinha o mesmo valor monetário de 0,9 BDR da (empresa B).

Tanto é assim que o próprio edital da OPA, ao tratar do IOF, afirma de que a operação envolve duas operações simultâneas de câmbio, como se verifica no seguinte trecho:

‘6.9.8 Na entrega de ações da (empresa A) e recebimento dos BDRs da (empresa B) serão exigidas duas operações simultâneas de câmbio, a saber: (i) uma operação de câmbio para saída de recursos do Brasil para aplicação em BDRs da (empresa B) no exterior e; (ii) uma operação de câmbio para ingresso de recursos no Brasil representando o investimento direto da (empresa B) na (empresa A). A operação de câmbio de ingresso de recursos no Brasil está sujeita ao IOF/Câmbio à alíquota zero e a operação de câmbio de saída dos recursos do Brasil está sujeita ao IOF/Câmbio à alíquota de 0,38%, cujo ônus será incorrido pela (empresa C) ou pela (empresa B).’

Ora, se há uma operação simultânea de câmbio, e para tanto existe regramento específico na legislação que trata do IOF, há também operação simultânea de compra e venda resultando na permuta. A primeira operação tratada no trecho transcrito do edital é a da compra pelo investidor estrangeiro do BDR da (empresa B) (saída de recursos do Brasil para o exterior) e a segunda é a da alienação pelo investidor estrangeiro da ação da (empresa A) (entrada de recursos no Brasil pela (empresa B) para pagamento das ações da (empresa A) alienadas pelo investidor estrangeiro). Então a

(empresa B) ingressou com recursos no Brasil para investimento direto na empresa (empresa A) e o investidor estrangeiro que possuía ações da (empresa A) e as leiloou na OPA recebe esses recursos como pagamento e imediatamente os aplica adquirindo BDRs da (empresa B) no exterior. Vê-se, assim, que focando no investidor estrangeiro que alienou ações da (empresa A) no referido leilão, a situação é idêntica àquela hipotética narrada acima em que X aliena 'Alfa' por R\$ 100,00 para Y e usa esses R\$ 100,00 para adquirir 'Beta' de Y. Por praticidade X entrega diretamente 'Alfa' para Y que, por sua vez, entrega 'Beta' para X, mas por trás dessa permuta existem operações simultâneas de compra e venda, existe efetivamente alienação.”²⁷

34. Resulta pois, de tudo que foi exposto, que o conceito de alienação de que trata o § 3º do art. 3º da Lei nº 7.713, de 1988, engloba toda e qualquer operação que importe em transmissão de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos, sendo a permuta uma das espécies previstas no texto ao lado da compra e venda ou promessa de compra e venda, da adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, cessão ou promessa de cessão de direitos. Destaque-se que a lista não é exaustiva visto que há a previsão do alcance da norma inclusive sobre “contratos afins”. Isto significa dizer que todo e qualquer contrato de que se possa extrair uma alienação, ou os efeitos de uma alienação, também está sujeito à apuração do ganho de capital.

35. A aceção utilizada pelo legislador foi a mais ampla possível e nem cabe aqui a invocação do art. 110 do CTN, como equivocadamente querem fazer crer alguns. É que referido artigo determina que a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e forma de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios. Ocorre que o mandamento é aplicável à **definição ou limitação de competências tributárias** (parte final do artigo), o que, evidentemente, não é o caso. Sobre tal artigo a doutrina salienta que “o dispositivo permite duas ilações: a) em regra, não é vedado à lei tributária modificar institutos, conceitos e formas do direito privado; b) a exceção diz respeito aos conceitos que tenham sido utilizados por lei superior para a definição de competência.”²⁸

36. Em resumo, sem necessidade de maiores prolongamentos, a situação em análise não guarda qualquer pertinência com o art. 110 do CTN. Além disso, não se trata de alteração de definição, conteúdo, alcance de institutos, conceitos ou forma de direito privado, visto que o § 3º do

27 Também aqui foram omitidas a denominação das empresas envolvidas.

28 AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 102.

art. 3º da Lei nº 7.713, de 1988, ao se utilizar do conceito de alienação, ali incluindo a permuta, o fez tal qual o sentido jurídico que a alienação possui também para o direito privado.

37. Igualmente, não assiste razão àqueles que se valem do art. 109 do CTN para refutar a tese aqui defendida, visto que os princípios gerais de direito privado são utilizados para a pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, **mas não para a definição dos respectivos efeitos tributários**. A digressão feita no Parecer PGFN/CAT/Nº 1503/2010 insere verdadeira “pá de cal” na discussão:

7. Sucede que o art. 109 do CTN deslegitima a transposição *tout court* de conceitos do direito privado para o direito tributário, nos seguintes termos:

‘Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários’ (CTN, art. 109) (sublinhamos).

8. A norma tributária, uma vez emanada pelos órgãos competentes, desgarra-se da vontade de seus autores e passa a constituir uma entidade autônoma, com a potencialidade ou a virtualidade de reger todos os casos que se apresentem, ainda que o legislador, ao ditá-la, não tenha tido em mente tais hipóteses. Esgota ela, assim, a regulação da matéria tributária, de modo a não deixar margem à emissão de juízos incongruentes ao seu objeto de preocupação.

9. A peculiaridade e autonomia do direito tributário decorre da necessária vinculação às condições de ordem política e econômico-financeira alcançadas pela determinação da lei. Não por outro motivo a lei tributária há de ser interpretada funcionalmente, levando em consideração a consistência econômica, a normalidade dos meios adotados e a finalidade ou função que o tributo visa desempenhar.

10. Essa concepção da legislação tributária não atinge as raízes do direito livre ou da livre indagação. O que reclama é uma técnica especial de considerar os fenômenos, fatos ou situações relevantes para a tributação, de acordo com determinado índice de capacidade contributiva.

11. O sistema de referências do direito tributário, ao contrário de outros ramos, é afeto à relação econômica, pouco importando aspectos de ordem moral, religiosa ou próprios do direito de família. É o que se extrai, em matéria de impostos, do art. 145, §1º, da CF/88, que reza:

‘Art. 145. (...)

§ 1º–Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.’

12. À luz do art. 145, §1º, da CF/88, o legislador ordinário obrigatoriamente deve escolher como critério de tributação a capacidade contributiva do sujeito passivo, na condição de fato indicativo de riqueza capaz de suportar a imposição fiscal. Consoante sustenta Regina Helena Costa, **‘Tal riqueza, portanto, é a única diretriz que pode ser seguida pela tributação não vinculada a uma atuação estatal’**²⁹.

13. Motivos de conveniência, utilidade, interesse em dar maior concisão e simplicidade ao texto levam o legislador muitas vezes a reportar-se a fórmulas léxicas simplificadas e idênticas a outros ramos do direito. Não servem, todavia, para transladar ao direito tributário fenômenos alheios à capacidade contributiva subjacente, que condiciona e delimita a imponibilidade passiva.

14. Um mesmo fenômeno da vida, nesse sentido, pode apresentar reflexos diversos, conforme o ramo do direito aplicável. Ao direito tributário, especialmente em matéria de imposto sobre a renda, interessa a relação econômica a que o ato deu lugar, exprimindo, assim, a condição necessária para que um indivíduo possa contribuir, seja qual for a sua forma externa. Os fatos, ou situações, são sempre considerados pelo seu conteúdo econômico e representam índices de capacidade contributiva, desconsiderando-se aspectos somente importantes para outros domínios.”

38. Observe-se que a controvérsia em exame gravita em torno da correta interpretação dos artigos 117, § 4º e 121, II e § 2º do RIR/99 em face do art. 3º da Lei nº 7.713, de 1988, e a riqueza almejada pela imposição tributária é o acréscimo patrimonial auferido pelo sujeito passivo decorrente da alienação de bens ou direitos de qualquer natureza, não sendo possível inferir condição não estabelecida na lei, qual seja, no caso da permuta de bens móveis, a existência de torna, não havendo outra acepção a ser dada à previsão expressa do inciso II, bem como do § 2º do art. 121 do RIR, em virtude da referência feita exclusivamente à permuta de unidades imobiliárias.

²⁹ *Princípio da Capacidade Contributiva*, pg. 52, apud Julia de Menezes Nogueira, in *Imposto Sobre a Renda na Fonte*, Quartier Latin, pg. 58

IV

39. Em conclusão, e respondendo objetivamente aos quesitos formulados na presente consulta, temos que:

39.1. o entendimento consubstanciado no Parecer PGFN/PGA/Nº 970/91 restringe-se ao âmbito do PND, não podendo ser estendido a situações outras que não aquelas especificamente tratadas no referido opinativo:

39.1.1. é possível tributar pelo imposto sobre a renda a diferença positiva, via ganho de capital, existente entre o custo de aquisição e o valor dos bens mobiliários permutados no momento em que é feita tal operação, independentemente da existência de torna;

39.1.2. é correto o entendimento de que a permuta, por encontrar-se no conceito de alienação, previsto no art. 3º da Lei nº 7.713, de 1988, via de regra é tributada, não tendo as desonerações previstas na legislação, como a tratada no art. 121, II do RIR/99 (permuta de imóveis), o condão de serem aplicadas para situações diversas daquelas especificamente ali disciplinadas;

39.1.3. a determinação de que a apuração do ganho de capital recairá apenas sobre a torna, nos termos do § 2º do art. 121, do § 3º do art. 123 e do inciso III do parágrafo único do art. 138, todos os RIR/99, aplica-se exclusivamente às permutas de ativos imobiliários.

40. Tendo em vista que o Parecer PGFN/PGA/970/91 foi objeto de apreciação ministerial sugere-se adoção de igual providência no que tange à aprovação da presente manifestação.

À consideração superior.

COORDENAÇÃO-GERAL DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS, em 19 de agosto de 2013.

**CLÁUDIA REGINA GUSMÃO
CORDEIRO**
Procuradora da Fazenda
Nacional

**NÚBIA NETTE A. O. DE
CASTILHOS**
Procuradora da Fazenda
Nacional

De acordo. Encaminhe-se ao Senhor Procurador-Geral Adjunto de Consultoria e Contencioso Tributário.

COORDENAÇÃO-GERAL DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS, em 19 de agosto de 2013.

RONALDO AFFONSO NUNES LOPES BAPTISTA
Coordenador-Geral de Assuntos Tributários

De acordo. Envie-se à Senhora Procuradora-Geral da Fazenda Nacional.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 22 de agosto de 2013.

FABRÍCIO DA SOLLER
Procurador-Geral Adjunto de Consultoria e Contencioso Tributário

Aprovo. Remeta-se ao Gabinete do Excelentíssimo Senhor Ministro de Estado da Fazenda, com sugestão de aprovação do Parecer. Em seguida, retorne-se à CRJ.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 9 de setembro de 2013.

ADRIANA QUEIROZ DE CARVALHO
Procuradora-Geral da Fazenda Nacional

