

CARLOS VALDER DO NASCIMENTO

06

SÉRIE  
Estudos de  
Direito Público



# Direito Tributário II

—◆—  
Terceiro setor, papel imune, contribuição  
para a saúde e crédito previdenciário



Editora da UESC



# Direito Tributário II



Terceiro setor, papel imune, contribuição  
para a saúde e crédito previdenciário



## Universidade Estadual de Santa Cruz

GOVERNO DO ESTADO DA BAHIA  
RUI COSTA - GOVERNADOR

SECRETARIA DE EDUCAÇÃO  
OSVALDO BARRETO FILHO - SECRETÁRIO

UNIVERSIDADE ESTADUAL DE SANTA CRUZ  
ADÉLIA MARIA CARVALHO DE MELO PINHEIRO - REITORA  
EVANDRO SENA FREIRE - VICE-REITOR

---

DIRETORA DA EDITUS  
RITA VIRGINIA ALVES SANTOS ARGOLLO

Conselho Editorial:  
Rita Virginia Alves Santos Argollo – Presidente  
Andréa de Azevedo Morégula  
André Luiz Rosa Ribeiro  
Adriana dos Santos Reis Lemos  
Dorival de Freitas  
Evandro Sena Freire  
Francisco Mendes Costa  
José Montival Alencar Júnior  
Lurdes Bertol Rocha  
Maria Laura de Oliveira Gomes  
Marileide dos Santos de Oliveira  
Raimunda Alves Moreira de Assis  
Roseanne Montargil Rocha  
Sílvia Maria Santos Carvalho

---

CARLOS VALDER DO NASCIMENTO

06

SÉRIE  
Estudos de  
Direito Público



## Direito Tributário II



Terceiro setor, papel imune, contribuição  
para a saúde e crédito previdenciário

Ilhéus-Bahia

**edits**  
Editora da UESC

2015

Copyright ©2015 by CARLOS VALDER DO NASCIMENTO

Direitos desta edição reservados à  
EDITUS - EDITORA DA UESC

A reprodução não autorizada desta publicação, por qualquer meio,  
seja total ou parcial, constitui violação da Lei nº 9.610/98.

Depósito legal na Biblioteca Nacional,  
conforme Lei nº 10.994, de 14 de dezembro de 2004.

PROJETO GRÁFICO E CAPA  
Alencar Júnior

DIAGRAMAÇÃO  
Alencar Júnior (supervisor)  
Felipe Lavinsky (estagiário)

REVISÃO  
Genebaldo Pinto Ribeiro  
Roberto Santos de Carvalho  
Sylvia Maria Campos Teixeira

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)

---

N244 Nascimento, Carlos Valder do.  
Direito tributário II: terceiro setor, papel imune, contribuição para a saúde e crédito previdenciário / Carlos Valder do Nascimento. – Ilhéus, BA: Editus, 2015.  
126p. (Série Estudos de Direito Público; 06)  
ISBN: 978-85-7455-387-0  
1. Direito tributário. 2. Associações sem fins lucrativos.  
3. Imunidade tributária. I. Título. II. Série.

CDD 343.04

---

**EDITUS - EDITORA DA UESC**  
Universidade Estadual de Santa Cruz  
Rodovia Jorge Amado, km 16 - 45662-900 - Ilhéus, Bahia, Brasil  
Tel.: (73) 3680-5028  
[www.uesc.br/editora](http://www.uesc.br/editora)  
[editus@uesc.br](mailto:editus@uesc.br)

EDITORA FILIADA À



Associação Brasileira  
das Editoras Universitárias

## Sumário

<b>Apresentação da série</b> .....	9
<b>Apresentação do volume</b> .....	13
<b>CAPÍTULO I - TERCEIRO SETOR: PRIVATIZAÇÃO DE SERVIÇOS PÚBLICOS ASPECTOS CONCEITUAIS E TRIBUTÁRIOS</b> .....	15
1.1 Introdução .....	17
1.2 Aspectos da normatividade do tema .....	19
1.3 Ato complexo e não contrato de gestão .....	22
1.4 Formas jurídicas de adequação aos serviços: descentralização e qualificação .....	25
1.5 Posicionamento crítico a respeito do terceiro setor .....	29
1.6 Privatização e delegação de competência .....	32
1.7 Definição de serviço público .....	35
1.8 Serviço de relevância pública .....	37
1.9 Teleologia das imunidades, referentes às entidades prevista nos artigos 150, IV, “c”, e 195, §7º, da CF? .....	41
1.9.1 <i>As normas gerais sobre as referidas imunidades             devem ser instituídas por lei complementar, nos             termos do art. 146 da CF</i> .....	46
1.9.2 <i>Caracterização das instituições filantrópicas,             comunitárias, confessionais e sem fins lucrativos</i> ..	49
1.9.3 <i>Os artigos 36 e 43 da MP n. 446/2008 outorgam às             entidades, por eles alcançadas, alguma forma de             desoneração tributária?</i> .....	51
1.10 Conclusão .....	52
<b>CAPÍTULO II - DECLARAÇÃO DE PAPEL IMUNE: OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. UMA ANÁLISE DE SUA JURIDICIDADE</b> .....	55
2.1 Preliminares .....	57
2.2 Estrutura normativa do controle da imunidade .....	58
2.3 Natureza jurídica da obrigação acessória .....	60
2.3.1 <i>Obrigação no Código Tributário Nacional</i> .....	60
2.3.2 <i>Critério da patrimonialidade da obrigação</i> .....	61

2.4 Inadequação da medida provisória em matéria de obrigações tributárias acessórias .....	63
2.5 Legalidade a que se submete o ato da administração pública .....	65
2.5.1 <i>Legalidade da administração</i> .....	65
2.5.2 <i>Normas gerais de direito tributário</i> .....	67
2.6 Impossibilidade de conversão de penalidade em obrigação tributária principal, se não houver previsão legal.....	68
2.6.1 <i>Declaração desvinculada do tributo</i> .....	68
2.6.2 <i>Requisito da proporcionalidade e abuso do poder de legislar</i> .....	71
2.7 Exacerbação do poder de tributar .....	75
2.8 Conclusões.....	77

**CAPÍTULO III - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PARA A SAÚDE – ESCORCHA FISCAL PARA FINANCIAR O DESPÉRDÍCIO .....**

3.1 Preliminares .....	81
3.2 Estrutura normativa da contribuição social para a saúde e do imposto sobre operações financeiras .....	82
3.2.1 <i>Proposta para a criação da contribuição social para a saúde</i> .....	82
3.2.2 <i>Disciplina legal do imposto sobre operações financeiras – operações de crédito</i> .....	84
3.3 Falta de previsão constitucional .....	86
3.4 Questão ético-moral que envolve o poder de tributar ....	88
3.5 Outras fontes de custeio, competência residual e bitributação.....	91
3.5.1 Requisitos legais da competência residual .....	91
3.5.2 Caracterização da bitributação .....	93
3.6 A questão específica da não-cumulatividade .....	95
3.7 Conclusões .....	98

**CAPÍTULO IV - AS VICISSITUDES DO CRÉDITO PREVIDENCIÁRIO EM FACE DAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS .....**

4.1 Obrigações acessórias .....	103
4.2 Crédito previdenciário sob o domínio da legislação tributária.....	105

4.2.1 <i>Noções gerais</i> .....	105
4.2.2 <i>Aspectos processuais</i> .....	106
4.3 Causas extintivas do crédito previdenciário: a questão prescricional e decadencial.....	108
4.4 Prejudicialidade tributária.....	111
4.5 Fontes primárias do auto de infração previdenciário...114	
4.5.1 <i>Lei de custeio n. 8.112/91</i> .....	114
4.5.2 <i>Decreto Presidencial n. 3.048/99</i> .....	116
4.6 Débito em sede jurisdicional.....	121
4.7 Conclusões.....	123

## **Apresentação da série**

A Universidade Estadual de Santa Cruz, movida pelo desejo de sistematizar e colocar à disposição do público acadêmico a obra do professor Carlos Valder do Nascimento, um dos docentes da Casa na área jurídica com maior produção publicada, decidiu fazer uma coletânea de seus trabalhos, fartamente conhecidos no país, mas pouco explorados pela comunidade acadêmica interna.

Os estudos constantes do presente livro formam a obra intitulada Série ESTUDOS DE DIREITO PÚBLICO desvelados pela essencialidade de sua doutrina. Referem-se a diversos trabalhos escritos pelo referenciado no campo da pesquisa e do magistério a partir de 1983 e, portanto, correspondente a sua trajetória de mais de três décadas no Departamento de Ciências Jurídicas desta Universidade.

O **sexto volume** da série, sob o título de **Terceiro setor, papel imune, contribuição para a saúde e crédito previdenciário**, constitui-se dos seguintes artigos: Terceiro setor: privatização de serviços públicos aspectos conceituais e tributários; Declaração de papel imune: obrigação acessória. Uma análise de sua juridicidade; Contribuição social para a saúde. Escorcha fiscal para financiar o desperdício; As vicissitudes do crédito previdenciário em face das obrigações acessórias.

O trabalho exaustivo de pesquisa levou o autor a um patamar elevado em face da natural repercussão dos pontos de vista esposados e pela diversificação de sua obra com trânsito por diversos ramos do conhecimento jurídico. Assim, pôde, ao longo do tempo, participar diretamente das discussões dos mais variados temas polêmicos enfrentados pelo Supremo Tribunal Federal, sendo por

este várias vezes citado em seus julgados, credenciando-o como um autor acatado no cenário jurídico brasileiro.

Daí, a observação do jurista Ives Gandra da Silva Martins:

Conheço Carlos Valder há mais de trinta anos. Jurista de prestígio nacional e autor de sólida obra no campo do Direito Tributário – alguns em co-autoria comigo –, granjeou como advogado, professor e jurista, desde o início de sua carreira, conhecimento de seus pares e admiração pela objetividade e segurança com que sempre tratou dos temas a que se dedicou e sobre os quais escreveu.

É um professor de Direito com a preocupação de preservação do direito de defesa dos valores democráticos e um idealista, que vê na cátedra forma de colaborar com o desenvolvimento do País...<sup>1</sup>

Não bastasse isso, a doutrina que desvela na formulação de suas teses jurídicas, bem construídas, como foi o caso da coisa julgada inconstitucional, lhe valeu a devida notoriedade. Além disso, tantas foram as contribuições, visando à formação do convencimento dos magistrados, reveladas no número da expressiva jurisprudência que têm dado primazia as suas manifestações doutrinárias, seja pelos tribunais superiores, seja pela justiça de primeiro grau. Tem sido igualmente citado em várias obras de conceituados juristas pátrios.

Cabe ressaltar que, ao longo da sua profícua carreira acadêmica, grande foi a sua participação no debate oral e escrito de temas polêmicos e relevantes do cenário jurídico brasileiro.

Como consequência desse esforço acadêmico empreendedor, é que se pode colher, contemporaneamente,

---

<sup>1</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Emenda dos precatórios: fundamentos de sua inconstitucionalidade**. Belo Horizonte: Fórum, 2010. p. 9. Prefácio.

o fruto do seu labor forjado no amadurecimento profissional e, em verdade, dessa vontade persistente nasce uma coletânea reveladora do fôlego produtivo do docente, em razão do seu conteúdo substantivo.

## **Apresentação do volume**

O presente volume trata de quatro temas distintos: entidades do chamado Terceiro Setor, papel imune, proposta de instituição da contribuição destinada ao financiamento da saúde e das vicissitudes do crédito previdenciário. A análise consiste em dar um tratamento adequado a cada um dos assuntos em tela, a fim de delimitar seu conteúdo substantivo.

Assim é que, em primeiro plano, o Terceiro Setor foi contemplado com um estudo especial visando a qualificar a natureza dos entes que o compõe. Também merecendo destaque a questão do conceito e regime tributário e de bens da referida entidade. Não se descurou de um estudo acerca dos negócios relativos ao papel imune revendido, com autorização da Receita Federal, pelas Empresas Gráficas.

Pela mesma forma, a proposta de uma contribuição para a saúde é mais uma escorcha que o governo pretende aplicar contra o contribuinte. A carga tributária não comporta mais tamanho elastério. E, por fim, o crédito previdenciário, um primor de burocracia plasmado em um carnaval de siglas e arranjos inúteis em detrimento do contribuinte.

# C A P Í T U L O I

## TERCEIRO SETOR: PRIVATIZAÇÃO DE SERVIÇOS PÚBLICOS ASPECTOS CONCEITUAIS E TRIBUTÁRIOS

### Sumário

- 1.1 Introdução
- 1.2 Aspectos da normatividade do tema
- 1.3 Ato complexo e não contrato de gestão
- 1.4 Formas jurídicas de adequação aos serviços: descentralização e qualificação
- 1.5 Posicionamento crítico a respeito do terceiro setor
- 1.6 Privatização e delegação de competência
- 1.7 Definição de serviço público
- 1.8 Serviço de relevância pública
- 1.9 Teleologia das imunidades referentes às entidades previstas nos artigos 150, IV, “c”, e 195, §7º, da CF?
  - 1.9.1 *As normas gerais sobre as referidas imunidades devem ser instituídas por lei complementar, nos termos do art. 146 da CF*
  - 1.9.2 *Caracterização das instituições filantrópicas, comunitárias, confessionais e sem fins lucrativos*
  - 1.9.3 *Os artigos 36 e 43 da MP n. 446/2008 outorgam às entidades, por eles alcançadas, alguma forma de desoneração tributária?*
- 1.10 Conclusão

## 1.1 Introdução

Este estudo objetiva oferecer uma contribuição para o debate acerca da natureza jurídica das entidades que compreendem o denominado terceiro setor. A temática suscita dúvidas quanto a sua delimitação conceitual, bem como no que concerne ao seu enquadramento no contexto normativo da Administração Pública.

As entidades, classificadas como do terceiro setor, são as associações, fundações, organizações sociais, organizações da sociedade civil de interesse público. Compete ao Poder Executivo (federal, estadual e municipal) efetivar a qualificação dessas entidades com vistas a dotá-las de personalidade jurídica de direito privado, para que, a partir daí, possam atuar em parceria com o Estado em atividades essenciais.

As áreas em que podem atuar essas instituições são: pesquisa, ensino, desenvolvimento tecnológico, meio ambiente, cultura e saúde. Nesse aspecto, finca-se o marco entre público e privado, mediante o uso de forma jurídica adequada aos serviços a serem prestados. A criação desses entes administrativos concebidos pelo Estado, por meio de instrumento de qualificação, fica condicionada ao cumprimento de requisitos e condições estabelecidos pela legislação de regência. A relação contratual realça, portanto, os aspectos normativos preconizados pela lei, adaptando-se às situações de cada caso concreto.

Consoante a doutrina abalizada, essas instituições surgiram em face da impossibilidade de o Estado dar conta de satisfazer as demandas cada vez mais crescentes da sociedade. Assim, entendem seus mentores que tais entidades constituem um contraponto entre a função estatal e o mercado. Essa é a crença que vem alimentando a ideia, asaz difundida, de que se trata de uma nova forma de entes fora da nomenclatura adotada pelo direito administrativo.

Para a consecução dos fins por elas colimados, preconizados pelo órgão criador do ente social, tornou-se necessária a descentralização de atividades estatais, bem como a atribuição de autonomia financeira e administrativa, mediante a liberação de recursos orçamentários e de bens. Desse modo, a transformação dos serviços se dará por iniciativa ministerial, na conformidade do Programa Nacional de Publicização.

Nessa ordem de ideias, vale a pena analisar, em primeiro plano, a etiologia do termo qualificação, seus desdobramentos e as consequências jurídicas dele emanadas. De igual modo, cumpre analisar se a publicização, preconizada pelo programa, não caracteriza efetivamente a privatização de serviços públicos dissimulados, diante da presença estatal, na estrutura e organização dessas instituições.

Da mesma forma, é examinada, em termos conceituais, a noção do contrato de gestão cujo instrumento faz parte da celebração do acordo de parceria entre o Estado e as entidades em questão. Assim, uma vez materializado, os entes estarão aptos a desempenhar suas funções, como previstas nas estipulações feitas pela área ministerial, a que estiverem vinculadas as atividades a serem desenvolvidas, de acordo com suas especificidades.

Dentro desse quadro institucional, pretende-se verificar se a descentralização administrativa, operada por delegação de competência, é suscetível de criar novas formas de organização social atreladas ao Estado. E se a privatização, que vem se acentuando nos setores como saúde, educação e serviços sociais, não se configura como uma estratégia para camuflar interesses corporativos e de governos, pouco comprometidos com o interesse público, num processo mercantilista de satisfação de grupos privados.

## 1.2 Aspectos da normatividade do tema

Regra inserta, no bojo da reforma da administração pública, autoriza o Poder Executivo a qualificar como organizações sociais pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos. Condiciona, entretanto, que suas atividades sejam direcionadas para a pesquisa, o ensino, o desenvolvimento tecnológico, o meio ambiente, a cultura e a saúde. Para isso, estabelece requisitos e condições para a consecução de objetivos previamente definidos.

O Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado<sup>2</sup> estabelece as diretrizes para a criação e a implantação dos projetos de organizações sociais, disciplinando, inclusive, os aspectos relacionados com as questões de publicização de entes administrativos de natureza privada, conforme se vê

O Projeto das Organizações Sociais tem como objetivo permitir a descentralização de atividades no setor de prestação de serviços não-exclusivos, nos quais não existe o exercício do poder de Estado, a partir do pressuposto que esses serviços serão mais eficientemente realizados se, mantendo o financiamento do Estado, forem realizados pelo setor público não-estatal. Entende-se por 'organizações sociais' as entidades de direito privado que, por iniciativa do Poder Executivo, obtêm autorização legislativa para celebrar contrato de gestão com esse poder, e assim ter direito a dotação orçamentária.

As organizações sociais terão autonomia financeira e administrativa, respeitadas as condições descritas em lei específica como, por exemplo, a forma de composição de seus conselhos de administração, prevenindo-se, desse

---

<sup>2</sup> BRASIL. Ministério do Planejamento. Planejamento e investimentos. Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado. Brasília, DF. Disponível em: <[www.planejamento.gov.br/editoria.asp?p=editoria&index=25&ler](http://www.planejamento.gov.br/editoria.asp?p=editoria&index=25&ler)>. Acesso em: mar. 2013.

modo, a privatização ou a feudalização dessas entidades. Elas receberão recursos orçamentários, podendo obter outros ingressos através da prestação de serviços, doações, legados, financiamentos, etc.

As entidades que obtenham a qualidade de organizações sociais gozarão de maior autonomia administrativa e, em compensação, seus dirigentes terão maior responsabilidade pelo seu destino. Por outro lado, busca-se através das organizações sociais uma maior participação social, na medida em que elas são objeto de um controle direto da sociedade através de seus conselhos de administração recrutados no nível da comunidade à qual a organização serve. Adicionalmente, se busca uma maior parceria com a sociedade, que deverá financiar uma parte menor, mas significativa dos custos dos serviços prestados.

A transformação dos serviços não-exclusivos estatais em organizações sociais se dará de forma voluntária, a partir da iniciativa dos respectivos ministros, através de um Programa Nacional de Publicização. Terão prioridade os hospitais, as universidades e escolas técnicas, os centros de pesquisa, as bibliotecas e os museus. A operacionalização do Programa será feita por um Conselho Nacional de Publicização, de caráter interministerial.

Ao usar o vocábulo qualificação, derivado do latim *qualificatio* e *qualis*, quis-se evidenciar a matriz do ente, pela classificação a que subordina, em virtude dos requisitos exigidos para sua criação. Assim, determina-se a natureza jurídica do fato, da coisa ou da pessoa, pela determinação de suas qualidades características. Desta forma, *qualificar* é atribuir qualidade à organização da sociedade civil ou à organização social, visando aos objetivos institucionais para os quais são criadas pelo Poder Executivo.

O termo qualificação, expresso na lei de regência, é empregado como sinônimo de personificação. Serve, portanto, para atribuir personalidade jurídica às organizações sociais a fim de que possam se desincumbir de sua missão. Condicionam-se, portanto, à vontade estatal sem que dela possam desdobrar, devendo, inclusive, mostrar resultados, sob pena de desqualificação. A autonomia conferida às mesmas é apenas formal já que atuam sob a supervisão do Estado.

Em razão disso, pela qualificação, o ente institucional ganha forma e corpo, recebendo primeiramente, por meio do ato administrativo complexo, a competência para exercer atividades no seu campo de jurisdição. Constitui o feixe de atribuições que lhe são conferidos como elementos fundamentais ao exercício do seu mister ou a punição do direito de usufruto.

A qualificação não tem o condão de inverter a natureza das coisas, nem opera a transferência da esfera pública para a privada dos encargos de responsabilidade do Estado. Sugere, apenas, um método de estruturação organizacional do serviço público. Constitui, conforme Francisco Campos, uma técnica à qual recorre o Poder Público, por razões diversas, para destacar da:

Massa da administração central certos interesses, um determinado patrimônio e uma porção de sua própria competência, atribuindo-os, com o fim de realizar de modo eficaz a sua função em uma ou outra esfera da sua finalidade política, econômica ou moral, a um ente dotado de órgãos próprios de deliberação e de ação<sup>3</sup>.

---

<sup>3</sup> CAMPOS, Francisco. **Direito Administrativo**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1958. v. 1. p. 104.

Dentre as exigências estatuídas, determina a instalação de órgão de deliberação superior e de direção. Trata-se de um Conselho da Administração, dele devendo participar representantes do poder público. Deve ser aprovada pelos titulares do órgão superior ou regulador ou de Ministérios, cuja atividade corresponda ao seu objeto social.

Impõe salientar que fixa, ainda, critérios para estruturação do Conselho de Administração, bem como suas atribuições privativas. Como se vê, cuida de matérias afetas exclusivamente ao Poder Público, sem qualquer participação dos membros das organizações sociais, a quem falece tal competência.

O vínculo que se estabelece entre as duas partes interessadas é determinado pelo denominado contrato de gestão. Trata-se de instrumento a ser firmado entre o Poder Público e as organizações sociais, com vistas à execução de atividades voltadas para o fomento e a execução, com a inclusão de cláusulas sugeridas pelos Ministros.

Entretanto o descumprimento das regras estabelecidas, no contrato de gestão, leva à sua desqualificação. Esta, todavia, não pode ser feita ao alvedrio do agente público, mas mediante processo administrativo, onde devem ser observadas a ampla defesa e a instrução contraditória.

### **1.3 Ato complexo e não contrato de gestão**

Ao se referir ao terceiro setor, fala-se de contrato de gestão. A rigor, não há contrato de gestão, porque de contrato não se trata na verdadeira acepção do termo, pois, com referência ao mesmo, o que se propõe é disciplinar ações programáticas, perfeitamente delimitadas, de acordo com suas especificidades, cuja execução cabe,

em razão do modelo adotado, às organizações sociais, a serem operacionalizadas de forma descentralizada. Não traduz, por sua destinação, a natureza da atividade exercida no seio da sociedade civil.

Para Maria Sylvia Zanella Di Pietro,

o contrato de gestão foi idealizado no direito francês como meio de controle administrativo ou tutela sobre as suas empresas estatais. Mas, antes disso, o contrato de gestão já era utilizado como meio de vincular a programas governamentais determinadas empresas privadas que recebiam algum tipo de auxílio por parte do Estado. Mais recentemente, os contratos de gestão passaram a ser celebrados com os próprios da Administração Direta, portanto, com entes sem personalidade jurídica própria; são os chamados centros de responsabilidade que se comprometem, por meio do contrato de gestão, a atingir determinados objetivos institucionais, fixados em consonância com programa de qualidade proposto pelo órgão interessado e aprovado pela autoridade competente, em troca, também, de maior autonomia de gestão. O simples fato de ser celebrado com um órgão sem personalidade jurídica já demonstra que o vocábulo 'contrato', no caso, só é empregado, provavelmente, porque não se conseguiu outro melhor, já que, na realidade, não se trata de verdadeiro contrato, que supõe que ambas as partes tenham personalidade jurídica própria (grifo da autora)<sup>4</sup>.

Em consequência disso, pode-se dizer que não atua no centro nevrálgico em que gravita a gestão estatal direta, ou seja, na sua estrutura genuína. Nesse ponto, o que se observa é que cuida de ente institucional, tomando-se

---

<sup>4</sup> DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Contratos de gestão: contratualização do controle administrativo sobre a administração indireta e sobre as organizações sociais. **Revista da Procuradoria-Geral do Estado de São Paulo**, São Paulo, n. 45-46, p. 173-194, jan.-dez. 1996.

por base a classificação proposta por Enterría<sup>5</sup>. Aqui, não se vincula o espectro do contratualismo a sua expressão civilística tradicional, não tendo como negar sua estreita vinculação com a administração pública descentralizada.

O enquadramento do instrumento viabilizador desses encargos, diga-se, de cunho social, refoge à figura do contrato. O que se vê, porém, é a presença incontestável, nessa operação normativa, de um ato jurídico complexo, em toda a sua inteireza, a dar corpo e forma a uma situação previsível dentro do contexto, posto que, veiculando a vontade estatal, faz nascer uma nova entidade administrativa.

A índole contratual revela-se ausente em face da matéria que constitui seu objeto, já que as finalidades perseguidas convergem para um ponto comum: o interesse geral. Portanto, as atividades a serem executadas, em decorrência do contrato de gestão, são naturalmente assimiláveis pelas partes, valendo dizer que não preenchem os requisitos para sua configuração, tanto que a ele não se aplica o estatuto das licitações. Melhor se enquadrar, todavia, na figura de ato administrativo complexo diante dos elementos constituídos que lhe dão conformação no âmbito da Administração Pública, conforme definição de Plácido e Silva:

Ato jurídico que resulta de deliberação coletiva de interesse comum ou de negócio coletivo, na qual se manifestam vontades, em harmonia, para o fim de ser constituída uma sociedade ou se determinar qualquer medida em proveito dela<sup>6</sup>.

---

<sup>5</sup> ENTERRÍA, Eduardo García; FERNANDES, Tomas Ramón. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990.

<sup>6</sup> SILVA, Oscar de Plácido e. **Vocabulário Jurídico**. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 95.

A essência do contrato de gestão, prescrito na legislação de regência, não revela natureza de acordo, nem tampouco contrato administrativo. Está-se diante de um típico ato administrativo complexo, onde o Poder Executivo é quem põe as cartas à mesa. As condições são infringidas de forma unilateral, cumprindo às organizações sociais sua absorção, não lhe restando o direito de opor resistência à estipulação das cláusulas referentes à sua composição.

Na hipótese, mesmo que haja interesses antagônicos ou contraditórios, ainda assim não cabe acordá-los no plano contratual. Sua celebração implica aceitação expressa da outra parte, isto é, a organização social que, como se disse, se sujeita às condições impostas pelo Estado regulador que busca estabelecer coordenadas, visando à harmonização entre o direito público e o direito privado.

#### **1.4 Formas jurídicas de adequação aos serviços: descentralização e qualificação**

O método de descentralização, promovido pelo Estado, busca estabelecer a organização dos serviços públicos de acordo com suas necessidades prementes, na persecução dos seus fins essenciais. Nessa perspectiva, tais serviços são dotados das mesmas características daqueles realizados pela administração direta, especialmente, saúde, educação e outros de índole estatal, prestados diretamente ao cidadão.

Por conseguinte, essa técnica a que recorre o Estado foi cunhada pela doutrina como descentralização administrativa. Os órgãos, assim considerados, são os que detêm personalidade jurídica e povoam a constelação da Administração Pública Indireta: autarquia, empresa pública, sociedade de economia mista, bem como as fundações criadas ou mantidas pelo Poder Público.

Para Gustavo E. Silva Tamayo:

*[...] la descentralización no se ha presentado bajo una formulación única y, en la mayoría de los casos, lo que se ha operado, técnicamente, es una desconcentración de funciones, con o sin creación orgánica o una privatización de los servicios públicos<sup>7</sup>.*

Outro aspecto diz respeito aos processos utilizados pelas organizações sociais, que são iguais aos da administração pública. As competências, nesse particular, exercidas por elas, a quem foi deferida sua gestão, são próprias do Estado. Os bens transferidos são de origem e de destino públicos, e têm por fim auxiliar a ação do poder público.

Consequentemente, tirante a obrigação de licitar, que pode importar em possível inconstitucionalidade da regra, as atividades não são diferentes. É provável, todavia, que possam sofrer discretas variações na forma de execução. Importa salientar que a delegação de competência outorgada a tais entes não implica em abdicação de poderes e de privilégios, atributos exclusivos do Estado.

Não se pode negar que as organizações sociais classificadas, equivocadamente, de terceiro setor não passam de entes personalizados, criados com o objetivo de colaborar com o Estado. Daí sua inserção na administração pública indireta, como resultado da técnica de descentralização administrativa.

O pré-falado contrato de gestão, mesmo que se lhe empreste o título de concessão, dentro de uma variação conceitual de ato administrativo ou contratual, mantém-se incólume quanto aos seus efeitos,

---

<sup>7</sup> TAMAYO, Gustavo E. Silva. **Desviación de poder y abuso de derecho**. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2006. p. 116.

na medida em que se qualifica pela parceria determinante do seu conteúdo jurídico específico.

As associações, fundações ou outras organizações sociais são as que, segundo certa doutrina, conformam o denominado terceiro setor. Com efeito, elas são mantidas com recursos públicos, e não têm elas o condão de modificar o quadro normativo, delineado pelo Estatuto da Reforma Administrativa de 1967.

Nessa linha de raciocínio, é perfeitamente factível que tais organizações, concebidas de acordo com regras postas pelo Poder Executivo, tomem a forma de ente administrativo. É o processo da descentralização que cria e recria entes capazes de se adaptarem a situações que exijam pronta intervenção estatal em áreas cujas demandas sejam relevantes.

O Decreto-Lei n.º 200/67 não contempla, de modo explícito, as diversas situações jurídicas suscetíveis de ensejar outras espécies de entes da administração descentralizada. Entretanto, o DL prevê que a atividade administrativa pode ser exercitada por outras pessoas, inclusive pelo processo de transferência, se for o caso, cometidas prerrogativas e obrigações de caráter público, bem como subordinação a regras legais e constitucionais.

Essa ideia se fortalece no plano de personalização do ente administrativo, como técnica de centralização e descentralização da atividade administrativa. Aqui, ocorre apenas o último fenômeno que, fundamentalmente, não altera ou modifica a natureza do ente instituído pelo Estado. Trata-se, segundo Eduardo García de Enterría e Tomás Ramón Fernandes, de entes de base fundacional ou institucional, acrescentando:

A instituição é um conjunto de meios materiais e pessoais afetados, por um fundador à gestão de uma finalidade por esta proposta finalidade que em todo caso

remete a um interesse que está situado fora do ente, cuja organização e funcionamento ficam determinados pela vontade do próprio fundador<sup>8</sup>.

Sem embargo, decorre do poder administrativo, haurido da Constituição, a força para ordenar os espaços vazios, mediante utilização de formas adequadas. Iniciativas, nesse sentido, devem levar em conta a magnitude dos problemas que exigem concentração de esforços para a realização de tarefa tão significativa. Assim, compete à Administração “escolher as formas jurídicas adequadas ao serviço pretendido”<sup>9</sup>.

Decerto, é do fio condutor dessa complexa engrenagem burocrática que depende a utilização dos instrumentos operacionais eficientes, como adverte Manoel de Oliveira Franco Sobrinho:

Como o grande problema da Administração é encontrar formas ou fórmulas que atendam as suas necessidades, é preciso que estas formas ou fórmulas contenham uma solução adequada, um equilíbrio na relação dinâmica, uma linha profunda de interação legal entre a vontade manifesta e o exercício dos direitos<sup>10</sup>.

Justamente por isso é que a Administração, diante das transformações operadas nas relações sociais, procura redefinir o desenho das estruturas legais voltadas para a prestação de serviços de interesse público. E assim o faz com vistas ao seu aperfeiçoamento gradativo na persecução da vontade estatal, mediante compatibilização de regras e de princípios constitucionais.

---

<sup>8</sup> ENTERRÍA; FERNANDES, *op. cit.*, p. 322.

<sup>9</sup> FRANCO SOBRINHO, Manoel de Oliveira. **Comentários à reforma administrativa federal**: exegese do Decreto-lei n.º 200, de 25 de fevereiro de 1967. São Paulo: Saraiva, 1975. p. 89.

<sup>10</sup> *Ibidem*, p. 5.

## 1.5 Posicionamento crítico a respeito do terceiro setor

Sob esse ângulo de abordagem, dando curso a um pleito reivindicatório de

um novo modelo de gestão social mais eficiente que foi estimulado por uma onda de isenções fiscais que cederam incentivos ao setor privado para desempenhar papéis públicos<sup>11</sup>.

O discurso encetado com o aceno da responsabilidade social, talvez, não seja tão eficiente como o preconizado por seus inventores, porque põe a sociedade diante do dilema de financiar, além dos gastos públicos, que oneram de forma desproporcional a classe média e os assalariados, os empreendimentos privados, com pretensa maquiagem, mediante aumento de preços. David Herderson, da OCDE<sup>12</sup>, citado por Gilberto Dupas, diz que a responsabilidade social configura “um mero expediente para encobrir o legítimo e crescente interesse pelo lucro”<sup>13</sup>. Adverte, ademais, que o ideário corporativista capaz de produzir algum benefício social “não é gratuito e que sem custo adicional acaba sendo pago por toda a sociedade via aumento de preço”<sup>14</sup>.

Com isso, ele quer dizer que opera um retrocesso que não faz avançar a democracia, de modo especial,

quando as políticas públicas são privatizadas e os conselhos de administração das empresas assumem para

---

<sup>11</sup>DUPAS, Gilberto. **Tensões contemporâneas entre o público e o privado**. São Paulo: Paz e Terra, 2003. p. 78.

<sup>12</sup>Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico.

<sup>13</sup>DUPAS, 2003, p. 79-80.

<sup>14</sup>*Ibidem*, p.70-80.

si metas sociais, ambientais e econômicas conflitantes. [E conclui:] essas tarefas cabem aos governos, que devem permanecer competentes para desempenhá-las<sup>15</sup>.

A precariedade da democracia representativa é um fato inquestionável, em face de fatores circunstanciais, por causa disso, as dificuldades sugerem uma reflexão sobre o papel do Estado, a partir de uma perspectiva realmente republicana, levando-se em conta os reais interesses da sociedade. Daí a ponderação de Fernando Rios do Nascimento no sentido de que políticas públicas fragmentadas não resolvem o problema:

Contudo, considerando as limitações do Estado para realizar diretamente a tarefa de correção dos desequilíbrios, com efetividade, devido às pressões de grupos que se defrontam, via de regra, as políticas públicas são direcionadas para interesses mais específicos, enquanto muitos ficam à margem, objetos apenas das políticas assistencialistas que não resgatam.

O setor público, por si, em função de limitações de percepção ou por pressão de grupos e de interesses específicos, mesmo não querendo, carece de condições objetivas para reduzir a exclusão e a desigualdade nos países subdesenvolvidos<sup>16</sup>.

Neste contexto, as corporações, representadas pelo chamado terceiro setor, impregnadas pela ideologia de uma pretensa superioridade moral, tentam construir, a partir de comportamentos artificiosos, uma sociedade civil diferenciada, ocupando os espaços vazios deixados pelo setor público. As corporações, remodeladas pela ação dos atores sociais, servem-se de recursos para

---

<sup>15</sup> *Ibidem*, p. 80.

<sup>16</sup> NASCIMENTO, Fernando Rios do. **Estado, cooperativismo e desenvolvimento regional**. Ilhéus: [s.n], 2009. Mimeografado.

influir na elaboração de políticas públicas. Todavia tal manifestação monopolística, que reivindica para si, não pode ser substitutiva da ação estatal como consequência desse ativismo social.

Não há interesse político de se fazer uma reforma de natureza estrutural, em face da pressão de certos segmentos que insistem na preservação de privilégios corporativos, sendo mais cômodo manter-se a estrutura atual com pequenas intervenções, no sentido de remendar alguns pontos setoriais sem maior relevância.

As relações promíscuas entre público e privado, alimentadas por uma rede dominante de corrupção, comprometem o uso dos recursos públicos. Ao revés, o sistema adotado de delegação de prestação de serviços não instrumentaliza as relações emancipatórias necessárias ao aprimoramento do convívio social. Vive-se sob a égide de uma democracia revestida de conteúdo essencialmente formal.

Os fisiológicos nada edificam em prol da sociedade, senão em favor do seu próprio projeto pessoal e egoístico. Decorrente disso pode-se dizer que há defeito de representação, porque a ordem jurídica não acolhe a criação de entidades imunes aos controles e à fiscalização, próprios do regime jurídico-administrativo, pondo em dúvida a idoneidade dos empreendimentos dessa natureza, longe das exigências das demandas sociais a serem satisfeitas.

Veja-se, nesse sentido, o pronunciamento de Maria Sylvia Zanella Di Pietro, a propósito de decisão prolatada pelo Tribunal de Contas da União:

É evidente que o contrato de gestão pode ser útil para o Estado e para suas empresas. Mas, há que ser respeitado o direito positivo. A autonomia a ser concedida às entidades com as quais o Estado celebra esse tipo de contrato não

pode ultrapassar os limites definidos em lei. O Tribunal de Contas da União, analisando o contrato de gestão celebrado com a Cia. Vale do Rio Doce (RDA 201/311-319), embora entendendo que a experiência é válida e positiva sob muitos aspectos, considerou que 'as Empresas Públicas e as Sociedades de Economia Mista, mesmo aquelas que visem a objetivos estritamente econômicos, em condição de competitividade com a iniciativa privada, ainda que sob o regime de contrato de gestão, estão sujeitas a todas as exigências constitucionais e legais, da mesma forma que as demais entidades integrantes da Administração Pública Federal, tais como: obrigatoriedade de concurso público para a seleção e admissão de pessoal (art. 37, II); observância do limite máximo de remuneração de dirigentes e servidores (art. 37, XI); cumprimento das normas para licitação e contratos pertinentes a obras, serviços, compras, alienações e locações (art. 37, XXI, e Lei n. 8.666/93)'.

A atividade pública deve ser considerada pelo sentido que lhe empresta seu conteúdo substantivo. A condição de público ou privado depende da decomposição de seus elementos constitutivos e dos interesses a serem satisfeitos. Isso significa que seu executor pode ser tanto o Estado quanto o ente por ele delegado, e tal não desfigura seu desenho projetado pelo direito estatal.

Um exemplo patético pode ser recolhido do Poder Legislativo, onde se pressupõe que o fazer legislativo tem caráter eminentemente público. Apesar disso, os que exercem mandatos eletivos deles se utilizam para a satisfação de objetivos privados que, embora ilícitos, não têm o condão de desqualificar a natureza das atividades por eles desenvolvidas.

## **1.6 Privatização e delegação de competência**

O esgotamento do modelo legal, concebido pela reforma administrativa de 1967, levou o legislador a prever

modelos normativos que melhor se adequassem às situações surgidas com a crescente complexidade do serviço público. Daí a ideia de se privatizar determinados serviços, via delegação de competência administrativa.

A versão que insiste na existência de um *terceiro setor é resultante de teses pouco afeiçoadas à complexidade das relações administrativistas e, portanto, ao domínio do direito público, na tentativa de ressuscitar velhos conceitos, revestindo-os de roupagem nova. Disso decorre a supressão da esfera pública pela privatização e a conseqüente *publicização* de interesses privados.*

A categorização formulada pelo direito positivo estabelecendo os contornos da administração pública, como insuficiente, propiciou a privatização de seus serviços. O que levou o Estado a colocar o interesse social na esfera de execução de entidades privadas, concedendo-lhes funções e prerrogativas especiais para se desincumbirem de tarefa dessa magnitude.

Opera, na espécie, a privatização da prestação de serviços públicos essenciais – *verbi gratia* – saúde e educação. Com efeito, torna-se exequível essa transmutação em face do instituto da delegação administrativa previsto pelo direito positivo. Neste caso, a tarefa se transfere para a esfera de competência das organizações, criadas pelo Estado, com personalidade jurídica de direito privado.

Com o propósito estritamente reformista, um novo cenário desenhou-se no horizonte estatal. De fato, dotando esses entes de personalidade jurídica própria, eles passaram a atuar na área da saúde, da educação, do meio ambiente e de outras contempladas pela legislação de regência.

Quando o Estado dota um órgão de personalidade própria, ao conferir-lhe funções específicas, conforme seu fim institucional, também lhe atribui, ao mesmo

tempo, um feixe de atribuições de acordo com a orientação que lhe é traçada pelo mesmo. Não obstante pretende que a atividade em questão seja desenvolvida com certo grau de autonomia. Nesse sentido, afasta-a, deslocando o eixo da decisão do poder central para o ente criado, nos estritos limites do quadro legal em que se acha conformado. Tudo isso se torna possível face ao procedimento em questão.

O poder público, ao celebrar o contrato de gestão, induz à consecução de um objetivo definido, que é a transferência da gestão do serviço, via delegação, às condições possíveis de serem suportadas pelos entes privados. Estipulou-se, então, o nível de colaboração a ser prestado pelo particular no desenvolvimento da atividade delegada.

O ente administrativo age por delegação do poder público e, assim, mesmo não sendo estatal, move-se na trilha do interesse da comunidade. Então, não lhe é indiferente a atividade desenvolvida pelo Estado e, com ele, compartilhada em face dos instrumentos legais que atualizam essa espécie de colaboração, sob o controle e a fiscalização estatais.

Pela noção dada, tem-se que as organizações sociais exercem, pela técnica da descentralização, atividade delegada, enquadrando-se na categoria de execução indireta. Isso porque, na espécie, opera na espera de atribuições, transferidas em maior ou menor grau para as pessoas privadas, que atuam em colaboração com o Estado, no plano funcional ou institucional. Trata-se de delegação administrativa, conforme ensina Mário Masagão:

Pela delegação, o Estado incumbe alguma pessoa física ou jurídica, de direito privado, de exercer atribuições, especiais, conferindo-lhe ao mesmo tempo os poderes

para isso necessários. Desvencilha-se assim a administração pública de uma parte de sua tarefa, que passa a ser exercida pelo colaborador<sup>17</sup>.

## 1.7 Definição de serviço público

José Cretella Junior, após tecer várias considerações a respeito do conceito de serviço público, louvando-se, inclusive na doutrina estrangeira, define-o como

toda atividade que o Estado exerce, direta ou indiretamente, para a satisfação das necessidades públicas, mediante procedimento peculiar ao direito público, derogatório e exorbitante do direito comum<sup>18</sup>.

Então, a noção de serviço público torna-se necessária ao desfecho da temática sob análise, que exige uma compreensão dessa realidade complexa a envolver aspectos pertinentes à questão da atividade estatal. Tanto que dela tem-se ocupado a doutrina, na tentativa de construir teorias com o escopo de explicar o seu fundamento, havendo entre elas, as de elaboração de Léon Duguit e Gaston Jeze, na doutrina estrangeira.

Vale destacar a importância dos estudos realizados, nesse campo, por Léon Duguit, na teorização do serviço público, definindo-o assim:

[...] é toda atividade cuja realização é assegurada, regulada e controlada pelos governantes, porque tal atividade é indispensável à realização e ao desenvolvimento

---

<sup>17</sup>MASAGÃO, Mário. **Curso de Direito Administrativo**. 7. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977. p. 77.

<sup>18</sup>CRETELLA JUNIOR, José. **Administração indireta brasileira**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000. p. 61.

da interdependência social e é de natureza tal que não pode ser levada a termo a não ser pela intervenção da força governante<sup>19</sup>.

Rafael Bielsa aduz que a expressão serviço público pode ser tomada para designar

toda ação ou prestação realizada pela Administração Pública ativa, direta ou indiretamente, para a satisfação concreta das necessidades coletivas, assegurada essa ação ou prestação pelo poder público (de polícia)<sup>20</sup>.

Para José Cretella Júnior,

é toda atividade que o Estado exerce, direta ou indiretamente, para a satisfação das necessidades públicas, derogatórias e exorbitantes do direito comum<sup>21</sup>.

Veja-se o pensamento de José Afonso da Silva:

[...] o serviço público é, por natureza, estatal. Tem como titular uma entidade pública. Por conseguinte fica sempre sob o regime jurídico de direito público. O que, portanto, se tem que destacar aqui e agora é que não cabe titularidade privada nem mesmo sobre os serviços públicos de conteúdo econômico, como são, por exemplo, aqueles referidos no art. 21, XI e XII [da Constituição Federal]<sup>22</sup>.

A prestação de serviços públicos é matéria de reserva constitucional, dado ao poder público o mister

---

<sup>19</sup>DUGUIT, Leon. **Traité de Droit Constitutionnel**. 7. ed. Paris: Brocard, [192-]. p. 93.

<sup>20</sup>BIELSA, Rafael. **Ciencia de la Administración**. 2. ed. Buenos Aires: Depalma, 1955. p. 100.

<sup>21</sup>CRETELLA JÚNIOR, 2000, p. 61.

<sup>22</sup>SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 775-776.

de realizá-los, diretamente ou por interpostas pessoas. Neste último caso, efetua-se através de empresas concessionárias ou permissionárias, mediante celebração de contrato observadas as condições e os requisitos a serem fixados na legislação pertinente.

De sorte que o *nomen juris* é irrelevante para determinar a natureza das coisas, mas a sua categoria jurídica substancial, “o seu destino, as suas funções, a natureza dos serviços que lhe foram atribuídos e da competência a ele delegada pelo Estado”<sup>23</sup>. Essa questão da personalidade jurídica dos entes públicos, bem como da sua conseqüente patrimonialização, mereceu arguta observação de Francisco Campos, quando adverte:

O que se vê é o caminhar do direito público e privado lado a lado, numa manifesta verificação aos olhos mais atentos da irreversível publicização do direito privado, pelo aproveitamento por este das experiências recolhidas no domínio do direito. Por isso que, consoante Gharib El Gammal citado por M. T. de Carvalho Britto Davis, ‘dizer que o direito privado se publiciza é dizer que ele se torna imperativo e se isso acontece visa tomar em consideração o interesse geral’ (grifo do autor)<sup>24</sup>.

## 1.8 Serviço de relevância pública

Para fixar o marco conceitual, os serviços prestados pelo Estado e pelos particulares, Paulo Modesto adota a terminologia de serviços públicos e serviços de relevância pública. Quanto a estes, aduz como procedem “as atividades consideradas essenciais ou

---

<sup>23</sup>CAMPOS, *op. cit.*, p. 132.

<sup>24</sup>*Ibidem*, p. 731.

prioritárias à comunidade, não sendo titularizadas pelo estado [...]”<sup>25</sup>.

Tal raciocínio desafia a lógica do razoável, partindo da premissa de que é a titularidade estatal que demarca a natureza da prestação, e, portanto, ela não deixa de ser pública somente porque pode ser satisfeita por ente privado. Com efeito, a prestação pública se mede em razão do destinatário e, se atende ao interesse geral, em duas hipóteses aventadas, não há como prosperar tal dicotomia<sup>26</sup>.

Não é pela titularidade ou mesmo pela finalidade que se delimita o conceito de serviço público, nem pelo significado de que se reveste no concerto da sociedade. Assim, pouco importa o executor, se o Estado ou ente para este fim delegado, tendo em vista que ambos atuam na persecução de um objetivo comum, daí a identidade no modo de realização em prol do social.

Carlos Garcia Oviedo assevera:

Também não se pode classificar de público um serviço, porque seja pública a personalidade que o desenvolve. Este critério é ainda mais insuficiente que o anterior (que se refere à finalidade), pois nem todos os serviços das pessoas públicas (Estado, Província, Municípios) são serviços públicos, nem deixa de ser público um serviço porque seja executado por pessoa privada<sup>27</sup>.

---

<sup>25</sup>MODESTO, Paulo. **O Direito Administrativo do Terceiro Setor:** a aplicação do Direito Público às entidades privadas sem fins lucrativos. Salvador, ... Direito do Estado, Disponível em: <[www.direitodoestado.com.br/.../paulo-modesto/o-direito-administrativo](http://www.direitodoestado.com.br/.../paulo-modesto/o-direito-administrativo)>. Acesso em: 20 maio 2014.

<sup>26</sup>BRASIL. Constituição Federal, art. 197.

<sup>27</sup>OVIEDO, Carlos Garcia. **La Teoría del Servicio Público**. 5. ed. Madrid: Imprensa Oficial, 1955. p. 19-20.

Quando a Constituição Federal diz que a saúde se configura como um dever do Estado, quis desvelar seu caráter de um direito obrigacional. Distingue pela sua relevância social, daí ter sido erigido ao patamar de direito público subjetivo. Mesmo se for prestado por terceiros, pessoas físicas ou jurídicas privadas, ainda assim não desnatura nem esvazia o seu conteúdo intrínseco, porque o que importa é que as ações e os serviços de saúde são considerados de relevância pública<sup>28</sup>.

Aos entes federativos, no âmbito de atuação de cada um, compete disciplinar a prestação de serviços privados de saúde, conforme dispõe o art. 15, XI, da Lei n.º 8.080/90. A regulação de tais atividades tornou-se necessária tendo presente sua relevância pública, havendo, com isso, uma tentativa de esvaziar o seu caráter de essencialidade e, por esse motivo, não poderia ser objeto de execução pela iniciativa privada.

Pelo que se infere apenas trocar o vocábulo essencial por relevante não altera ou modifica a substância do serviço público, o que interessa é o conteúdo, e não o rótulo acaso engendrado por um arranjo normativo, ou mesmo uma construção doutrinária. Na realidade, na espécie, não há superposição de atividades como se pretende imputar-lhe, pois as instituições, que as executam, são coadjuvantes do Estado.

Para Marlon Alberto Weichert,

o traço de relevância serve, ainda, para desfazer a doutrina construída antes de 1988 sobre o conceito de serviços públicos essenciais, no sentido de esses não admitirem execução pela iniciativa privada<sup>29</sup>.

---

<sup>28</sup>BRASIL. Constituição Federal, art. 197.

<sup>29</sup>WEICHERT, Marlon Alberto. **Saúde e federação na Constituição brasileira**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004. p. 132.

Ora, o simples fato de o serviço público ser prestado por instituição privada não desnatura sua natureza substantiva. Desse modo, a execução direta ou indireta não afeta o conceito constituído e sedimentado pela doutrina e jurisprudência. A qualidade, quando se vincula a determinada coisa, dela não é parte integrante face ao seu caráter accidental. Se assim fosse, estar-se-ia reduzindo a amplitude da substância conformadora do seu conteúdo intrínseco. Embora possa se referir ao sujeito, com ele não se confunde, posto revestir uma faceta particularizada própria da predicação.

A expressão serviço público mantém-se incólume, mesmo se acrescida do adjetivo relevante, cuja referência, na Constituição Federal, se faz com o fim de justificar sua execução pela área privada, desnecessária, porque para a prestação dessa natureza podem se desincumbir os entes públicos e privados, sob o controle e fiscalização do Estado.

Daí a colocação irrepreensível de Eros Roberto Grau, no sentido de que não se pode desnaturar o serviço público somente porque sua execução pode ser feita pela iniciativa privada. E assim se posiciona:

[...] quanto a serviços públicos prestados pelo estado ou pelo setor privado, em regime de concessão ou permissão, pode ser atribuído o predicado axiológico de 'serviço de república' (grifo do autor)<sup>30</sup>.

---

<sup>30</sup>GRAU, Eros Roberto. O conceito de relevância pública na Constituição de 1988. In: DALLARI, Sueli Gandolfi (org.). **O conceito constitucional de relevância pública**. Brasília, DF: Organização Panamericana de Saúde, 1992. p. 19.

Não encontra ainda o referido autor qualquer superposição dos conceitos de serviço público e de serviço de relevância pública<sup>31</sup>.

Pelo que se depreende, serviço público é aquele instituído, mantido e executado pelo Estado, através de seus órgãos, com vistas à satisfação das necessidades coletivas que, para tanto, estejam legitimados, por isso integrado à estrutura da administração pública. É evidente que

os serviços públicos revestem as mais variadas formas, recebendo denominações especiais, consoante sua natureza, que tanto pode ser de caráter comercial, industrial, como não ter fim lucrativo<sup>32</sup>.

### **1.9 Teleologia das imunidades referentes às entidades previstas nos artigos 150, IV, “c”, e 195, §7º, da CF?**

Primeiramente, versar a respeito da disciplina legal – tributária do terceiro setor exige, antes de tudo, a fixação prévia dos contornos das organizações sociais a ele vinculadas. São entes criados pelo Poder Público, via qualificação, e estruturados a partir de um contrato de gestão celebrado entre as partes. Trata-se de gestão social privilegiada com renúncia fiscal, concedida a título de incentivo, para a execução de atividades públicas.

Os outros questionamentos giram em torno da legitimidade da MP n. 446/2008 quanto ao cumprimento dos requisitos formais para sua edição, prescritos no art. 62 da Constituição Federal. E, ainda, sobre o desdobramento do fato em decorrência de sua devolução, mesmo sem ter sido apreciada pelo presidente do Senado, ao

---

<sup>31</sup>GRAU, 1992.

<sup>32</sup>SILVA, *op. cit.*, p. 753.

Presidente da República. E se é caso de expedição de decreto legislativo para suprir a MP não recepcionada pelo Parlamento, e se os artigos 36 e 43, do referido diploma legal, cuidam de desoneração tributária.

Se o legislador recorrer ao termo isenção para designar a franquia fiscal, outorgada pela Constituição Federal, não quer dizer que assim pudesse fazê-lo. Com efeito, a regra inserta no art. 195, §7º, da Constituição Federal, deve ser entendida como de imunidade tributária, para cuja consecução exige a observância dos requisitos e condições fixadas em lei complementar.

A regra, constante do art. 195, §7º, é a regra no plano das limitações do poder de tributar por uma de suas vertentes: a imunidade tributária, destinatária do benefício em questão, contempla as entidades beneficentes de assistência social, mesmo que ali se refira à isenção de contribuição para a seguridade social.

A imunidade tributária é um instrumento seguramente positivo, para que tais entidades possam atingir os fins para os quais foram criadas. Com efeito, inspiradas pelo poder público, elas não podem nem devem sofrer, em razão de sua alta finalidade social, os percalços causados com a incidência de impostos capazes, por sua natureza, de lhes restringir a eficiência e o pleno desenvolvimento de suas atividades.

Moreira Alves afirma que a imunidade tributária é uma decorrência “da vedação de instituir impostos sobre as atividades relacionadas”<sup>33</sup>, na Constituição Federal. E arremata o seu raciocínio: “não deixa que se constitua a obrigação tributária, pois é excludente”<sup>34</sup>.

---

<sup>33</sup> ALVES, João Roberto Moreira. **Imunidade tributária das instituições de educação**. São Paulo: Edicon, 1981. p. 23.

<sup>34</sup> *Ibidem*, p. 23.

Paiva entende que a imunidade é um meio através do qual se busca alcançar determinados fins e acrescenta, tentando concretizar seu pensamento:

Através dela se resguardar, assegurar ou manter incólumes certos princípios, idéias-forças ou certos postulados que o legislador constituinte consagra como preceitos básicos de regime político. Preserva valores que se encontram juridicamente prestigiados, com a finalidade de evitar perturbações que poderiam surgir com a tributação<sup>35</sup>.

É assente no Direito que a imunidade é instituto inserto no texto constitucional, portanto, não pode ser confundida e, muito menos, ser transformada em isenção. Configura-se aí, como bem acentua Pontes de Miranda, “ato de imposição contrário ao direito e há às vezes na lei erro de terminologia; fala-se de isenção quando, em verdade, é imunidade que se trata”<sup>36</sup>.

Dois aspectos, que permeiam os temas em discussão, avultam da maior importância para a inteligência das regras dos artigos 150, I, V, “c”, e 195, §7º, da Constituição Federal, com referência à teleologia da imunidade das entidades nelas embutida e o questionamento a respeito da MP n. 446/2008, desacolhida pelo presidente do Senado Federal, com seus consequentes desdobramentos.

A imunidade impositiva tem sede própria e, portanto, é nela, e não fora dela, que se deve buscar o fundamento para o desate da controvérsia que envolve seu

---

<sup>35</sup>PAIVA, Ormezindo Ribeiro de. **Imunidade tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1981. p. 7.

<sup>36</sup>MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Comentários à Constituição de 1967**. Rio de Janeiro: Forense, 1972. t. 2. p. 407-408.

raio de aplicação. Reside, unicamente, na Constituição Federal e na lei complementar tributária. Se o caso que se estuda é o das instituições sociais de natureza assistencial, a solução não comporta arranjos jurídicos contrários a essa conjugação de comandos normativos.

As instituições assistenciais não são indiferentes às entidades beneficentes qualificadas pelo Estado, se são sem fins lucrativos. Por conseguinte, não há como se cuidar dessa distinção, em que a diferença se faz ausente, porque as instituições cumprem igual o desiderato e devem merecer tratamento uniforme. O legislador erra quando fala, no texto do direito positivo, em isenção quando não é de imunidade que se trata.

A imunidade impositiva não opera efeito excludente, ao revés alcança as entidades de filantropia, beneficência, confessionais, beneficentes, sob a forma de organizações sociais, porque elas têm natureza assistencial. Não podem ser disciplinadas, nem tampouco ter por objeto regras fora desse contexto.

A Constituição que delimita os contornos da imunidade incorpora-a como um valor fundamental. Tanto é assim que ela determina que os entes cumpram requisitos formais para sua fruição, tais requisitos são aqueles explicitados no Código Tributário Nacional. Com isso fortalece o instituto, evitando que um ente, com roupagem assistencial disfarçada, seja contemplado com benefício imunização.

O caráter de intributabilidade, conferido pela norma questionada, finca o marco decisivo do campo imunitório em favor das entidades beneficentes de assistência social. Daí afastar-se, por impróprio, o vocábulo isenção por ela veiculado, porque dela não se trata. Para que o benefício possa ser materializado, torna-se necessária a satisfação dos requisitos enumerados no art. 16, do Código Tributário Nacional.

Nem se pode admitir que, no plano da interpretação teológica, entendimento diverso possa quebrar a harmonia do sistema jurídico-constitucional. Há convergência entre as regras sob esta análise, compatibilizando-se entre si para formar a ideia que dá o sentido conceitual de imunidade. Com efeito, as entidades beneficentes enquadram-se no conceito de assistência social, devendo, portanto, seu objeto ter tratamento igualitário.

Por conseguinte, as entidades, sem fins lucrativos de assistência social (art. 150, VI, “c”, da Constituição Federal) e as beneficentes (art. 195, §7º), atendem ao conceito de instituição que é elástico, como assinala Ricardo Lobo Torres:

Assim as que o são do ponto de vista técnico-jurídico, que se ‘instituem’ (fundações) e aparecem sob outras configurações (associações, sociedades civis sem fins lucrativos, etc.). O que as caracteriza é menos o aspecto formal do que a sua ‘ingênita e indeclinável vocação a fim público’ (grifos do autor)<sup>37</sup>.

Por sua vez, no plano de assistência social, esta tem seus objetivos definidos na Constituição Federal (art. 203), e da respectiva regulamentação de suas atividades cuidou a Lei n.º 8.742, de 7 de dezembro de 1993, dispondo que

[...] a assistência social, direito do cidadão e dever do Estado, é política de seguridade social não contributiva, que prevê as normas sociais, realizada através de um conjunto integrado de ações de iniciativa pública e da sociedade, para garantir o atendimento das necessidades básicas (art. 1º)<sup>38</sup>.

---

<sup>37</sup>TORRES, Ricardo Lobo. **O direito ao mínimo existencial**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. p. 203.

<sup>38</sup>Ver RMS n. 22 192-9, AC. da 1ª T. do STF, de 28.11.95, rel. Min. Celso de Mello, **DJ** 19.12.96.

*1.9.1 As normas gerais sobre as referidas imunidades devem ser instituídas por lei complementar, nos termos do art. 146 da CF*

A controvérsia gira em redor da cláusula estatuída pela Constituição Federal, cujo enunciado se transcreve, porquanto ligada às limitações ao poder de tributar, a saber: “Cabe à lei complementar: II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar”. Estas limitações compreendem a imunidade tributária, de que trata o inciso VI e suas alíneas, do art. 150, da Constituição Federal.

A questão que se põe implica em examinar se as normas gerais, relacionadas com a matéria aqui aventada, devem ter sua disciplina em lei ordinária ou lei complementar. Pelas razões alinhadas, declina-se por esta última, inclusive, para conciliar com a inteligência da regra emanada pela Constituição Federal.

Para isto que tais instituições, suprindo, não raro, notórias deficiências da iniciativa oficial, auxiliam a ação do Poder Público na prestação de serviços de educação e de assistência social, que constituem fins essenciais do Estado, era justo e notável que este lhe concedesse, em compensação, a dispensa de impostos<sup>39</sup>.

O que importa ter em mente é o fato de que tais instituições, ou de educação, ou de assistência social, reúnem as características capazes de determinar sua natureza jurídica. Verificar, portanto, os pressupostos fáticos finalísticos de suas atividades, pois não perde essa condição a que

---

<sup>39</sup>BRAGA, Leopoldo. **Parecer e estudos jurídicos**. Rio de Janeiro: Borsoi, 1959. p. 59.

remunera apenas o trabalho de médicos, professores, enfermeiros e técnicos, ou a que cobra serviços a alguns para custear assistência e educação gratuita a outros<sup>40</sup>.

Na verdade, a instituição de educação não configura somente aquela voltada para o ensino formal, de cunho didático de que cuida o art. 150, da Constituição Federal. Vai mais além, na medida em que contempla, igualmente, as escolas filantrópicas comunitárias e confessionais, referidas no art. 213, da Constituição Federal, bem como aquelas que contemplam a cultura na sua mais ampla concepção.

A essencialidade da coisa não radica necessariamente na denominação que lhe é atribuída, às vezes dissimulada, pelo legislador. O que importa para tanto é o conhecimento de sua concepção como forma, conseqüente dos seus elementos constitutivos. Por isto mesmo, os institutos jurídicos desempenham funções que se compatibilizam com suas especificidades, afastando a literalidade do texto que cuida, não poucas vezes, apenas de mudança de rótulos.

Para Regina Helena Costa, as instituições de educação e de assistência social e beneficentes são

aquelas entidades formadas com o propósito de servir à coletividade, colaborando com o Estado ao suprir suas deficiências. São pessoas de direito privado que exercem, sem fim lucrativo, atividades de colaboração com o Estado em funções cujo desempenho é, em princípio, atribuição deste. Objetiva-se, assim, impedir sejam tais entidades oneradas por via de impostos<sup>41</sup>.

---

<sup>40</sup>TJ-MG:1411644MG1.0000.00.141164-4/000(1)- Inteiro Teor. [S.l.]: JusBrasil, ... Disponível em: <<http://tj-mg.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/4132391/1411644/inteiro-teor-11065118>>. Acesso em: 19 jun. 2014.

<sup>41</sup>COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**: teoria e análise da jurisprudência do STF. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 173.

A prescrição, contida no §7º do art. 195, da Constituição Federal, insere-se no âmbito das limitações da competência tributária, tendo em vista que cuida da imunidade tributária das instituições de cunho assistencial. Em razão disso não pode ser compreendida dissociada da regra constante do art. 146, II, da Constituição Federal, que submete a matéria à reserva de lei complementar.

Os entes autônomos da federação não podem desatender ao mandamento cogente de vedação, nesse campo da receita derivada. É uma questão de respeitar valores fundamentais, impregnado no conteúdo do instituto que busca imunizar determinados fatos relevantes, situações ou pessoas sob a proteção do manto constitucional. De sorte que a instituição de tributo não consequente pode ser entendida em face da inexequibilidade do seu acionamento.

Ademais, a imunidade constitui um direito público subjetivo para os seus destinatários, tanto que não pode ser suprimida por Emendas Constitucionais. Ao gerar direito dessa natureza, revela uma conquista da sociedade e, portanto, inscreve-se no patamar da indissolubilidade. Em decorrência disso, às entidades beneficentes de assistência social aplicam-se os requisitos previstos no Código Tributário Nacional (CTN, art. 16).

Conquanto a Constituição Federal faça expressa referência à isenção tributária, dela não trata, tendo em vista que as entidades de assistência social, que se caracterizam pela sua atividade de benemerência ou filantropia, estão imunizadas pelo direito constitucional tributário. Justamente, por isso, não estão obrigadas a contribuir para a Seguridade Social.

### *1.9.2 Caracterização das instituições filantrópicas, comunitárias, confessionais e sem fins lucrativos*

As entidades beneficentes de assistência social aproveitam um benefício tributário de caráter amplo, de embasamento constitucional, a ponto de se configurar uma ordem axiológica, traduzindo em imunidade. Nessa hipótese, a cláusula da imunidade tributária abrange os entes sociais: descentralizados e personificados; bem como a entidades beneficentes de assistência social: filantrópicas, comunitárias e confessionais, no teor do art. 213 da Constituição Federal.

Como se observa, a regra capitulada na Constituição Federal dirige-se às instituições de educação de assistência social, sem fins lucrativos (CF art. 150, III, “c”). Desse modo, é vedada aos entes federativos a instituição de impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços das entidades em questão, condicionada ao atendimento dos requisitos, estabelecidos no art. 14, do Código Tributário Nacional.

Assim como os recursos públicos são destinados às escolas públicas, podem também ser dirigidos às escolas prescritas no art. 213, razão pela qual o tratamento deve ser isonômico. Não há qualquer incompatibilidade entre as regras consubstanciadas nos artigos 150 e 213, da Constituição Federal, que devem ser interpretadas de conformidade com o conteúdo substantivo por elas vinculado. Tanto é assim, que o texto constitucional veda a instituição de tratamento desigual entre os que se encontrem em situação equivalente (art. 150, II).

Com efeito, as atividades das entidades beneficentes de assistência social não têm qualquer conteúdo, ou resultado de natureza econômica, para que o seu patrimônio seja alcançado pelo imposto. Isto porque os recursos são aplicados com a finalidade

exclusiva de cobertura dos benefícios sociais, que visam ao bem-estar dos seus participantes.

Compreender o papel desses entes institucionais, no plano administrativo, constitui um modo de garantir, embora tímida, a prestação de serviços públicos. Não implica, entretanto, na transferência de poderes do Estado, deles se abdicando em favor dos referidos órgãos aos quais foi atribuída autonomia, conforme o Min. Ilmar Galvão, acrescentando:

A autonomia que desfrutam, como pessoa jurídica, não passa de uma técnica de gestão, que permite ao Estado prestar serviços de interesse público sem arcar com certas inconveniências, como as correntes do regime estatutário de seus servidores.

Representam, assim, mais do que simples entes de cooperação com o poder público, [...] possuindo todas as características de *entes da Administração Indireta*<sup>42</sup> (grifos nossos).

Disso resulta claro, que tais entes são uma *longa manus* do Estado e, portanto, vinculados à administração pública indireta. Esse dado assinala sua inserção na categoria dos entes imunizados pelo texto constitucional, em face de sua natureza assistencial. Essa condição espécie, que estes entes ostentam, configura o marco revelador da função exercida em prol do interesse estatal.

Não fora essas razões fundamentais, provavelmente, estariam eles excluídos do favor fiscal, por insuficiência de requisitos justificadores, que possibilitassem a outorga de concessão nesse sentido. Nessa linha, o reconhecimento dessa realidade fática

---

<sup>42</sup>STF. Med. Caut. em ADIM. 1923-5/DF, rel. Min. Ilmar Galvão, **DJ** 21.09.07.

impõe que sejam legitimados para incorporar tal benefício ao seu patrimônio moral.

*1.9.3 Os artigos 36 e 43 da MP n. 446/2008 outorgam às entidades, por elas alcançadas, alguma forma de desoneração tributária?*

Juntamente com a previdência e a saúde, a assistência social incorpora-se ao conceito de seguridade social, sobressaindo-se uma política pública de caráter social solidário. Complementa o sistema estatal visando à consecução dos objetivos da seguridade, do ponto de vista conceitual, na medida em que concorrem para o seu aperfeiçoamento.

A interligação entre entidades beneficentes e de assistência social fixa, sem engano, um marco histórico de cooperação e parceria na persecução do bem-estar social. Constitui, sem dúvida, um dos princípios básicos que alicerça a ordem econômica e social, de forma que a Constituição Federal estabelece que as ações governamentais, nesta área, sejam custeadas com recursos orçamentários alocados na rubrica da seguridade social (Cf. art. 204).

Igualmente, as instituições privadas atuantes, nessa linha auxiliar ao Estado, não possuem características econômicas e, portanto, não objetivam o enriquecimento dos seus criadores, diante de seu nítido caráter assistencialista. Dentro desse conceito amplo, podem ser englobadas todas as entidades filantrópicas, benemerentes, confessionais e outras sem cunho lucrativo.

Dessa forma, entende-se que a assistência social é um meio de realizar o bem comum, por conseguinte configura todo e qualquer esforço que objetiva a concretização de uma melhor qualidade de vida para o homem. É um sistema desprovido de objetivo econômico, que tem, na solidariedade, sua base de sustentação.

## 1.10 Conclusão

O terceiro setor não se afigura uma intermediação entre Estado e economia, mas a ocupação do espaço público por iniciativa da sociedade civil, sob o pretexto da ineficácia do aparelho estatal. Daí por que foram introduzidas, nesse cenário, associações civis, proclamando seu alinhamento ao interesse público e reivindicando a regulação de suas atividades.

O que se observa é uma tentativa de promover o equacionamento, a partir da mobilização da opinião pública, a problematização de questões específicas sob o rótulo de interesse geral. O propósito é abrir caminho para um projeto longe do domínio do Estado e da economia. Se postularem por recursos orçamentários escassos, não podem pretender o esvaziamento da ação de governo nem querer o monopólio da sociedade civil.

O descompromisso do Executivo com as políticas públicas e o exercício decadente da atividade do legislativo permitiram o surgimento de corporações para suprir uma lacuna nesse campo. Com isso, tenta-se projetar uma imagem positiva no plano social, ante a nítida vontade dos governos de compartilhar com as instituições privadas, mesmo delas sendo mentores, a responsabilidade que lhe cabe e, sobretudo, o ônus da desigualdade social.

O que o Estado pretende com essas organizações sociais é a implementação de entes descentralizados, capazes de cumprir determinadas funções estratégicas. Por esse ângulo, após devidamente qualificadas pelo Poder Público, tais entidades deterão competência direta, atuando como gestoras de serviços de interesse geral, com relativa autonomia funcional. Neste caso, elas executam atividades de natureza estatal como pessoa vinculada à administração indireta.

Cuida a espécie de prestação descentralizada de serviços públicos, prevista pelo programa de publicização, preconizado pela Lei n. 9.637, de 15 de maio de 1998. Essa publicização de que fala a lei, embora equivocada, serve ao menos para demonstrar que os entes referidos se inserem no contexto da administração indireta, porque, aqui, a delegação é para pessoas de direito privado.

Impõe salientar que essas organizações são denominadas de modo genérico de organizações sociais. São pessoas devidamente qualificadas pelo Poder Executivo, que devem exercer suas atividades sem intuito lucrativo. Podem atuar nas áreas de ensino, cultura, saúde, pesquisa científica, desenvolvimento tecnológico, proteção e preservação do meio ambiente.

Tomando por parâmetro que tais organizações sociais vinculam-se às metas preconizadas pelo Poder Público, submetem-se ao controle e à fiscalização, previstos na Constituição Federal, diante do montante de recursos financeiros que são alocados em seus orçamentos; beneficiando-se, igualmente, com a renúncia fiscal propiciada pelo Estado.

O ato administrativo complexo, editado pelo Poder Executivo, constitui o vínculo jurídico entre este e as organizações sociais. Não se trata de contrato de gestão, pois o mesmo objetiva, apenas, estabelecer as ações programáticas que devem ser executadas no interesse da administração.

## C A P Í T U L O II

# DECLARAÇÃO DE PAPEL IMUNE: OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. UMA ANÁLISE DE SUA JURIDICIDADE

### **Sumário**

- 2.1 Preliminares
- 2.2 Estrutura normativa do controle da imunidade
- 2.3 Natureza jurídica da obrigação acessória
  - 2.3.1 *Obrigação no Código Tributário Nacional*
  - 2.3.2 *Critério da patrimonialidade da obrigação*
- 2.4 Inadequação da medida provisória em matéria de obrigações tributárias acessórias
- 2.5 Legalidade a que se submete o ato da administração pública
  - 2.5.1 *Legalidade da administração*
  - 2.5.2 *Normas gerais de direito tributário*
- 2.6 Impossibilidade de conversão de penalidade em obrigação tributária principal, se não houver previsão legal
  - 2.6.1 *Declaração desvinculada do tributo*
  - 2.6.2 *Requisito da proporcionalidade e abuso do poder de legislar*
- 2.7 Exacerbação do poder de tributar
- 2.8 Conclusões

## 2.1 Preliminares

Mediante edição de ato administrativo normativo, a Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda instituiu *declaração especial de informações relativas ao controle do Papel Imune* (DIF – Papel Imune), de caráter obrigatório para as pessoas jurídicas (fabricantes, distribuidores, importadores, empresas jornalísticas ou editoras e gráficas, que realizam operações com papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos)<sup>43</sup>.

Caracterizando esse comportamento uma prestação positiva a ser satisfeita pelo contribuinte, portanto, consistente em um fazer, enquadra-se no conceito de obrigação acessória, em razão da necessidade dessas pessoas se inscreverem no registro especial. (Art. 1º do Decreto-lei n.º 1.593/77). Sem essa providência, ficam impedidas de promover o despacho aduaneiro, a aquisição, a utilização ou a comercialização do referido papel, ou seja, tolhidas dos exercícios de suas atividades lícitas.

Este estudo objetiva examinar a legalidade desse procedimento e, se for o caso, até que ponto ele cria obstáculo ao princípio constitucional da livre iniciativa inscrito na ordem econômica. Cumprem, ademais, no cotejo com a Constituição, as leis e a jurisprudência verificar se as instruções normativas ou as medidas provisórias são instrumentos idôneos para dispor sobre a matéria.

Impõe, ainda, analisar a legitimidade constitucional da aplicação de penalidade autônoma, sem vinculação a qualquer tributo, em razão de medida provisória, ou seja, se de meros procedimentos instrumentais ou formais

---

<sup>43</sup>In: SRF n.º 71, de 24 de agosto de 2001, art. 1º.

pode brotar tributo sem fato que possa dar-lhe suporte no plano econômico. E se tal assertiva observa o requisito da proporcionalidade e da capacidade contributiva.

Com o ânimo de despertar o debate sobre essa questão, é que se pretende desenvolver a temática proposta. Vale a pena, nesses tempos de tantos tributos e encargos fiscais, que tem levado a carga tributária a patamares elevados, e o Programa Fome Zero à inanição pela ausência de recursos financeiros para sua implementação. Daí ser instigante a tarefa que se propõe a realizar com o objetivo de atender essa expectativa.

## **2.2 Estrutura normativa do controle da imunidade**

O controle de Papel Imune tem como fonte primária regra que versa a respeito de tributos, conforme enunciado:

Compete à Secretaria da Receita Federal dispor sobre as obrigações acessórias relativas aos impostos e contribuições por ela administrados, estabelecendo, inclusive, forma, prazo e condições para seu cumprimento e o respectivo responsável<sup>44</sup>.

Em decorrência disso, Medida Provisória estabeleceu o valor da penalidade, a ser aplicada em razão de obrigações descumpridas, dispondo:

O descumprimento das obrigações acessórias exigidas nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779, de 1999, acarretará a aplicação das seguintes penalidades:

I - R\$5.000,00 (cinco mil reais) por mês-calendário, relativamente às pessoas jurídicas que deixarem de fornecer, nos prazos estabelecidos, as informações ou esclarecimentos solicitados;

II - (*omissis*)

---

<sup>44</sup>Lei n.º 9.779, de 19 de janeiro de 1999, art. 16.

Por seu turno, a Secretaria da Receita Federal baixou a Instrução Normativa SRF n.º 71, de 24 de agosto de 2001, asseverando em seu art. 1º, §1º, V, com a redação dada pela Instrução Normativa SRF n. 101, de 21.12.01, *in verbis*:

A concessão do registro especial dar-se-á por estabelecimento, de acordo com a atividade desenvolvida, e será específico para:

I - fabricante de papel (FP);

II - usuário – empresa jornalística ou editora que explore a indústria de livro, jornal ou periódicos (UP);

III - importador (IP);

IV - distribuidor (DP); e

V - gráfica – impressor de livros, jornais e periódicos, que recebe papel de terceiros ou o adquirido com imunidade tributária.

Como *obrigação acessória*, a referida Instrução Normativa criou a Declaração Especial de controle de Papel Imune; assim disciplinado:

Fica instituída a Declaração Especial de Informações Relativas ao Controle do Papel Imune (DIF – Papel Imune), cuja apresentação é obrigatória para as pessoas jurídicas de que trata o art. 1º<sup>45</sup>.

A DIF – Papel Imune deverá ser apresentada até o último dia útil dos meses de janeiro, abril, julho e outubro, em relação aos trimestres civis imediatamente anteriores, em meio magnético, mediante a utilização de aplicativo a ser disponibilizado pela SRF<sup>46</sup>.

A não apresentação da DIF – Papel Imune, nos prazos estabelecidos no artigo anterior, enseja a aplicação da penalidade prevista no art. da Medida Provisória nº 2.158-34, de 27 de julho de 2001<sup>47</sup>.

<sup>45</sup>Instrução Normativa SRF n.º 71, de 24 de agosto de 2001, art. 10.

<sup>46</sup>*Ibidem*, art. 11.

<sup>47</sup>*Ibidem*, art. 12.

## 2.3 Natureza jurídica da obrigação acessória

### 2.3.1 Obrigação no Código Tributário Nacional

Importa assinalar que o Código Tributário Nacional, ao instituir a obrigação, adjetivando-a de tributária, não fugiu ao sentido conceitual que lhe é próprio. Na regra contida no seu artigo 113, o que se pode visualizar é a prescrição que a obrigação tributária classifica em *principal* e *acessória*. A principal configura uma obrigação de fazer ou não fazer; e a secundária consiste em uma obrigação de dar coisa certa. O comportamento determinado pelo enlace entre o fisco e o contribuinte, em última análise, envolve uma equação de natureza fiscal.

Então, pode-se dizer que a prestação positiva ou negativa, a ser satisfeita, pelo sujeito passivo da relação obrigacional, portanto acessória, tem na legislação o fundamento de sua validade. Infere-se, segundo a regra codificada, que o Fisco, nesse aspecto, atende ao interesse da arrecadação ou da fiscalização. Tais prescrições devem se circunscrever no âmbito da tributação, pois, de outro modo, não correspondem ao contexto legal.

Avulta-se como da maior importância que a obrigação acessória deve ter as hipóteses previstas no diploma legal que lhe dê conformação e, somente por lei pode ser veiculada. Do texto, ainda, vê-se que, uma vez descumprida, há de ser convertida por obra do legislador, em obrigação principal, relativamente à penalidade pecuniária. A regra embutida no CTN é bem engendrada no sentido de coagir o devedor a pagar o tributo.

Importa dizer que é nítida, portanto, sua característica obrigacional, em razão do seu entrelaçamento com o tributo, já que a penalidade somente se legitima se dele derivar. É o entendimento, de modo sistemático, que se haure do texto que a disciplina é uma obrigação inscrita

no plano dos deveres complementares com forte conteúdo pecuniário, quando revestida em obrigação de dar.

Assim, qualquer penalidade instituída, dissociada da relação tributária, há de ser repelida, porque sem fundamento. Haveria de ter o CTN um catálogo das penalidades autônomas que pudesse, se fosse o caso, contemplar essa espécie esdrúxula, concebida no plano administrativo, para atanzar a vida dos contribuintes e embaçar suas atividades lícitas.

### *2.3.2 Critério da patrimonialidade da obrigação*

Algumas distinções têm sido colocadas pela doutrina no sentido de esvaziar a *obrigação acessória* pelo critério da patrimonialidade que, segundo essa corrente, uma vez ausente, implicaria em negação do seu vínculo obrigacional. Sem razão, no plano da teoria geral do direito, conformadora da relação jurídica, é de onde se pode colher o elemento referencial visando a estabelecer os seus contornos, a partir do que a respeito, em termos conceituais, disponha o direito positivo. Nesse diapasão, tem-se que o ponto de vista de José Souto Maior Borges é esclarecedor:

É um determinado conteúdo – p.ex., a patrimonialidade – que individualiza o dever como obrigação. O que não significa dizer que toda obrigação é patrimonial. Outras características, diversas da patrimonialidade, podem ser incorporadas a uma estrutura normativa disciplinadora das categorias obrigacionais, tal como ocorre no CTN art. 113, §2º, relativamente às obrigações acessórias<sup>48</sup>.

---

<sup>48</sup>BORGES, José Souto Maior. **Obrigação tributária**: uma introdução metodológica. São Paulo: Saraiva, 1984. p. 38-39.

Não se pode esconder, como salientado por Arnaldo Borges, o caráter *mutável* do conceito de obrigação, se, assim, se pudesse ter como aceitável esse postulado, o objeto das prestações pode ser *patrimonial ou não*, o que não altera ou modifica o conceito da obrigação. Eis como o referido autor alicerça seu ponto de vista, a que se alinha este estudo:

As possíveis particularidades que determinadas relações jurídicas venham a apresentar só existirão na medida em que o ordenamento jurídico as consagre. Assim, a patrimonialidade das prestações só pode servir de elemento necessário à conceituação de determinada relação jurídica se ela for exigida pelo ordenamento jurídico.

Não o sendo, não pode o jurista tomá-la como critério para conceituar esta ou aquela relação jurídica. Vê-se, por conseguinte, que o conceito de obrigação é um conceito jurídico-positivo<sup>49</sup>.

Destarte, todo o arcabouço a propósito das fontes obrigacionais deve derivar da lei, no campo tributário. O entendimento é pacífico e pode ser resumido na seguinte síntese, formulada pelo publicista José Cretella Junior:

Quer seja principal, quer acessória, repetimos, a obrigação tributária *nascitur ex lege*, sendo assim, à lei fonte ou causa da obrigação tributária. [...] Enfim, a obrigação tributária deverá constar de lei complementar<sup>50</sup>.

---

<sup>49</sup>BORGES, Arnaldo. **O sujeito passivo da obrigação tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981. p. 44-45.

<sup>50</sup>CRETELLA JÚNIOR, José. **Comentários à Constituição de 1998**. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1992. v. 7. p. 351.

## 2.4 Inadequação da medida provisória em matéria de obrigações tributárias acessórias

Com a Medida Provisória n.º 2.158/35, de 2001, o que já se evidencia não ter o mínimo verniz de relevância pública e, muito menos de urgência, requisitos constitucionais para sua edição, o Governo Federal nela embute regra instituindo com o objetivo arrecadatório, dizendo-se respaldado pelo art. 16 da Lei n. 9.779/99. Tal comando não autoriza a Secretaria da Receita Federal a criar e a exigir o cumprimento de tributo de alegação acessória, sem que essa tenha alicerce na lei em sentido estrito, em obséquio ao primado da legalidade. Então a Medida Provisória, desconectada formal e materialmente de conteúdo de lei, não pode servir de suporte ao ato de tributar. “Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”<sup>51</sup>.

Esse é o entendimento jurisprudencial:

Ementa: I. O art. 113, §2º, do CNT deve ser interpretado em sintonia com o art. 5º, II, da Constituição da República, já que a reserva de estrita legalidade dos comandos forçados é oponível tanto aos administrados como ao Poder Público [...]. (TRF- 1ª Região. AC 96.01.40525-9/MG. 2ª turma suplementar. Relator(a): Juíza Vera Carla Cruz (convocada). Decisão: 05 fev. 2002. **DJ**, 11 mar. 2002, p. 140.)

Ementa: [...] Em interpretação sistemática do art. 113, §2º, do CNT com o art. 5º, II, da CF, tem-se que a obrigação tributária, principal ou acessória, só pode ser criada por lei formal, sendo impossível sua instituição mediante portaria. Ilegalidade da Portaria SF 10/96, que imputou à ECT procedimentos

---

<sup>51</sup>BRASIL. Constituição Federal, Art. 5, II.

caracterizados como verdadeiras obrigações tributárias acessórias<sup>52</sup>.

Pode-se dizer, de antemão, que a Medida Provisória não se constitui em instrumento idôneo para o Estado dispor sobre a criação de tributos, o que é o caso, em razão da conversão de uma multa, e, portanto, alicerçada numa mera formalidade. Assim, a penalidade autônoma impingida ao contribuinte, desvinculada de qualquer obrigação principal, não tem a menor substância, e deve ser repelida pela consciência jurídica dos que postulam pela ética tributária do Estado.

Ela não tem, assim, o condão de suprir a lei, tanto pelo aspecto da eficácia quanto da fonte de produção, em razão dela se distinguir pelo *nomen juris* e pela delimitação jurídica. A eficácia refere-se ao modo de produção de efeitos jurídicos da lei e da Medida Provisória. A iniciativa da Medida Provisória é do Presidente da República, caso atenda aos pressupostos constitucionais de urgência e de interesse público relevante. Na espécie, trata-se de Medida Provisória sem qualquer fundamento ético-jurídico, porquanto vise apenas converter uma obrigação de fazer em obrigação de dar. Inexiste, portanto, substrato econômico capaz de justificar sua criação, a fim de que se pudesse constituir o crédito tributário em favor do Estado, pois, matéria de competência exclusiva do Parlamento. É uma “conversão absurda de multa em tributo, seres deonticamente distintos”, como adverte Sacha Calmon Navarro Coelho.

---

<sup>52</sup>(TRF-5ª Região. REO 98.05.48626-5/AL. 3ª turma. Relator: Des. Federal Manuel Maia. Decisão: 18 abr. 2002. *DJ*, 15 maio 2002, p. 939). (BRASIL. **Código Tributário Nacional à luz da jurisprudência**. Brasília, DF: Tribunal Regional Federal – 1ª Região, 2004. p. 134).

A Medida Provisória que possibilita aplicar penalidade ao sujeito passivo, dissociado do tributo, não merece prosperar. Primeiro, porque lhe faltam, como se disse, os elementos essenciais de urgência e relevância. Segundo, porque vulnera o princípio da reserva legal. Terceiro, porque a prescrição acessória é adjeta, isto é, dependente da obrigação tributária principal, dessa não derivando, o vínculo jurídico não se aperfeiçoa entre o Estado e o contribuinte.

## **2.5 Legalidade a que se submete o ato da administração pública**

### *2.5.1 Legalidade da administração*

É assim, como se disse anteriormente, porque o Poder Executivo não pode exorbitar de sua esfera de competência regulamentar, instituindo obrigações de maneira atabalhoada. Sob pena de invalidade, deve-se ater aos limites fixados pelo ordenamento legal, razão pela qual a matéria tributária, no plano obrigacional, não pode escapar ao rígido princípio da reserva de lei, explicitado na Constituição da República<sup>53</sup>.

Escrevendo sobre a legalidade no Brasil, Celso Ribeiro Bastos adverte:

No nosso país há sem dúvida uma reserva de lei, esculpida precisamente no artigo sob comento. É, no entanto uma reserva de caráter amplo, genérico, que diz respeito à criação de deveres quer de conteúdo positivo quer de conteúdo negativo<sup>54</sup>.

<sup>53</sup>BRASIL. Constituição Federal, Art. 5º, II e Art. 146, III, b.

<sup>54</sup>BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.). **Comentários à Constituição do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. São Paulo: Saraiva, 1989. p. 33.

Examinando a Constituição de 1967, Alberto Xavier, citado por Celso Ribeiro Bastos, dá conta de que tal princípio é ainda mais rígido, no âmbito do Direito Tributário, como em suas palavras:

Com efeito, entre nós, enquanto o princípio da legalidade da Administração, consagrado no §2º do art. 153 se traduz numa reserva de lei formal, o princípio da legalidade em matéria tributária, constante do §29 do mesmo artigo revela-se como uma reserva absoluta de lei formal<sup>55</sup>.

Ademais, pela Constituição Federal, somente a Lei Complementar pode dispor a respeito de normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre: obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários (Art. 146, III, “b”). Nesse sentido, tem caminhado a jurisprudência, como se vê:

É ilegal a criação de obrigação acessória via Instrução Normativa, por delegação do Secretário da Receita Federal através de portaria do Ministro da Fazenda. Pelo princípio da reserva legal, não se pode delegar matéria de competência do Congresso Nacional por decreto-lei<sup>56</sup>.

A visão dos Tribunais não discrepa dessa linha de raciocínio, como se infere da seguinte ementa:

Ementa. Administrativo. Concine. Fitas de videocassete sem etiqueta de controle. Ilegalidade das imposições derivadas da Resolução 136/87.  
I - Só a lei pode ditar regras de ação positivas (fazer) ou negativa (deixar de fazer ou abster-se), em obediência ao princípio da legalidade.

---

<sup>55</sup> *Ibidem*, p. 33-34.

<sup>56</sup> TRF - 1ª Região. REO 94.01.24826-5/BA. 4ª turma. Relator(a): Juíza Eliana Calmon. **DJU**, 06 de outubro de 1994.

- II - É inconstitucional, por não apoiada em substrato legal próprio, a Resolução 136/87, do Concine, que impõe penalidades, decorrentes da ausência de etiqueta de controle de fitas de videocassete comercializadas.
- III - Remessa ex officio desprovida.
- IV - Sentença mantida<sup>57</sup>.

### 2.5.2 Normas gerais de direito tributário

A disciplina da obrigação tributária encontra adequação no campo das normas gerais de direito tributário. Então, em face disso, a Constituição Federal pôs fim à polêmica acerca da natureza jurídica da obrigação acessória. Nela não há tratamento diferenciado, como quer certa doutrina, tendo em vista que, no seu texto, menciona apenas o termo obrigação, pura e simplesmente, assentando: “Cabe a lei complementar: I - *omissis*; III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: b) *obrigação*, lançamento, crédito, prescrição e decadências tributárias”<sup>58</sup>.

Se assim possa prosperar a classificação do Código isso não implica desnaturar a natureza da obrigação tributária acessória. A questão que põe é a de se certificar com segurança se a penalidade pode brotar de um dever administrativo descumprido, despido de qualquer vínculo ao tributo. Acolhida essa hipótese, escancaradas estariam as portas da Administração para dar azo a sua imaginação, inventando as mais variadas situações possíveis de ampliação da arrecadação fiscal.

Está certa a Constituição Federal quando determina que a lei complementar seja o veículo normativo

---

<sup>57</sup>TRF - 1ª Região. REO 94.01.24826-5/BA. 4ª turma. Relator(a): Juíza Eliana Calmon. **DJU**, 06 de outubro de 1994.

<sup>58</sup>BRASIL. Constituição Federal, art. 146.

legítimo para a fixação de normas sobre a obrigação em matéria tributária. Vê-se, por conseguinte, que fora disso é o arbítrio e, portanto, deve ser combatido com as armas permitidas pelo sistema jurídico. A penalidade não pode nascer do nada, quando se trata de pessoas ou bens amparados pela imunidade, que não propicia o nascimento da relação obrigacional tributária.

## **2.6 Impossibilidade de conversão de penalidade em obrigação tributária principal, se não houver previsão legal**

### *2.6.1 Declaração desvinculada do tributo*

O objeto deste estudo inseriu-se no campo da fiscalização da Receita Federal, pois consistiu na verificação sobre se os requisitos relativos à imunidade impositiva estão sendo observados, nos termos do Código Tributário Nacional, em razão da declaração prestada pelo sujeito passivo. Com isso, o Fisco tem condições de aferir se tal iniciativa cumpre o desiderato normativo, do contrário, fica vulnerável à sanção de penalidade pecuniária, convertida em obrigação principal determinada pelo atraso ou pela falta de sua apresentação.

Recorrendo a essa prática, o legislador administrativo, fértil e criativo no seu propósito de ampliar a receita pública, achou-se no direito de instituir uma penalidade pecuniária sem causa. O substrato econômico que possibilitou o nascimento do tributo foi colocado ao largo sendo substituído por elementos fáticos constituídos no vago campo das formalidades, para dar corpo a uma figura esdrúxula, sem forma e conteúdo.

Na relação jurídico-tributária não se pode ficar à mercê de regras incompatíveis com os princípios que informam o tributo e, de modo especial, a capacidade

contributiva. Aqui, não se percebe obrigação essencial, porque inexistente, como precedente, a figura de receita derivada inadimplida. Daí, a ausência de motivação para aplicação de penalidade afrontosa ao esforço produtivo das empresas, que, além de criar riquezas, geram empregos e contribuem para o processo de desenvolvimento do país.

Não bastasse a carga tributária que onera a produção, acima de limites suportáveis, a empresa fica condicionada ao cumprimento de cipoal legislativo, que circunda todas as esferas tributantes: municipal, estadual e federal, de difícil assimilação. De sorte que até as empresas de pequeno porte são obrigadas a recorrer a escritórios de contabilidade e de advocacia, em busca de auxílio para os seus afazeres fiscais, com a ampliação de custos desnecessários.

Afigura-se inadequada a manutenção de procedimento fiscal desse jaez diante da inexistência de qualquer prejuízo para o Tesouro Federal. Ora, se a exigência, mesmo *a posteriori*, for satisfeita, não cabe outra conclusão senão a de que a legislação foi cumprida.

Há, na espécie, o debuxo de uma obrigação autônoma, porquanto sem qualquer ligação ao tributo, e, assim, sem sujeição ao ônus tributário. Dela não se trata, porque consiste apenas num comportamento de fazer ou prestar, ou na abstenção de um ato, podendo, pois, distingui-las como prestações positivas ou negativas que são as características predominantes das obrigações acessórias.

Por conseguinte, é equívoco falar-se em conversão de obrigação acessória em principal. Isto porque nem toda multa tem origem no tributo e, assim, a inobservância de deveres nesse plano deveria, se for o caso, converter-se num comportamento sancionatório, uma vez que o CNT não admite prestação pecuniária que

configure sanção de ato ilícito, no teor do seu art. 3º, exatamente para diferenciá-la da multa.

De sorte que apenas as multas determinadas, em razão de procedimento arrecadatório, é que são passíveis de se adequarem no permissivo legal, como decidido pelo Supremo Tribunal Federal: “Somente as multas assecuratórias da arrecadação de tributos se convertem em obrigação principal”<sup>59</sup>.

Existem pessoas obrigadas à apresentação da declaração de renda, embora não tenha imposto a pagar nem qualquer retenção na fonte. Nesse exemplo,

a obrigação acessória, representada pelo dever de apresentar a declaração de bens e rendimentos, consiste; todavia, a obrigação principal, que seria representada pelo pagamento do tributo, não<sup>60</sup>.

Esclarecedora a oposição de Pedro Roberto Decomain:

Seja como for, o Código as conceitua claramente como deveres acessórios, não representados pelo pagamento de qualquer soma em dinheiro, mas que de algum modo se prendem sempre a algum tributo. Efetivamente, deveres impostos a alguém, ainda que por lei, mas que não guardem qualquer relação com a tributação [...] não representam obrigações tributárias, nem mesmo acessórias<sup>61</sup>.

Complexo e, sobretudo, oneroso acompanhar a dinâmica dessas normas editadas em grande profusão, ao sabor da corporação governamental, razoável

---

<sup>59</sup>STF - 2ª turma. RE 104.955/SP. Relator: Min. Cordeiro Guerra. **RTJ**, 114/875.

<sup>60</sup>DECOMAIN, Pedro Roberto. *Derecho Administrativo*. Buenos Aires: Depalma, 1998. p. 454.

<sup>61</sup>*Ibidem*, p. 454.

admitir, por vezes, que escapa do setor contábil o controle de procedimentos operacionais exigíveis no tempo normativo. Entretanto, uma vez satisfeitos, mesmo fora do prazo, esse comportamento supre exigência do comando legal. Como se vê, não há recolhimento de crédito tributário fora do prazo, e o simples atraso nas informações a serem prestadas nenhum prejuízo acarreta para a Fazenda Nacional.

### *2.6.2 Requisito da proporcionalidade e abuso do poder de legislar*

Diante disso, a aplicação de penalidade sem previsão legal e de valor exorbitante não se coaduna com o requisito da proporcionalidade, o que importa é estabelecer a proporção entre o objetivo demandado e a exação imposta. Por esse ângulo, é que a matéria deve ser analisada, na busca de uma solução para tornar o tributo um instrumento de justiça. Daí a ideia de legitimidade perseguida nos atos jurídico-públicos que configura “a ponderação entre o ônus imposto e benefício trazido, para constatar se a medida é legítima”<sup>62</sup>.

Não se concebe, assim, como o procedimento fiscal possa escapar da ponderação, na condição de seu elemento instrumental, de modo a se cingir a adequação que deve guardar pertinência entre a ação e o resultado, ou melhor, entre os valores protegidos pelas normas jurídicas. Afinal, o poder de tributar é também o poder de preservar as empresas, sem as quais o Estado, muito provavelmente, sucumbiria à míngua de receitas para manter sua estrutura e fazer face às demandas sociais, cada vez mais crescentes,

---

<sup>62</sup>BARROSO, Luís Roberto. **Temas de Direito Constitucional**. Rio de Janeiro: Renovar, 2001. p. 157.

que lhe compete viabilizar, tendo em vista as necessidades públicas que deve satisfazer.

Sendo certo que a obrigação tributária principal tem por escopo a satisfação de tributo ou de penalidade pecuniária, não menos verdade é que essa prescrição encontra guarida no princípio da reserva legal. Disso deflui que, conforme dispõe o Código Tributário Nacional, tais hipóteses tenham tratamento legal igualitário na esteira de regra emanada do Poder Legislativo em harmonia com o texto constitucional. Diz o código de modo expresso:

Somente a lei pode estabelecer: a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos ou para outras infrações nela definidas<sup>63</sup>.

Reproduz, assim, a mesma orientação endereçada ao Direito Penal, no sentido de que à lei cabe a definição de crimes e a cominação das penas deles decorrentes.

Veja-se nesse sentido a posição de Maria de Fátima Ribeiro:

A doutrina tem orientado no sentido de exigir a subsunção de todo o ilícito e conseqüente sanção fiscal à norma legal básica, trazendo para o âmbito do direito tributário o postulado do direito penal, como não há crime, não há pena sem lei.

A subsunção do fato ilícito e respectiva sanção à normatividade da lei ordinária foram acolhidas no inciso V, do art. 97 do CTN<sup>64</sup>.

---

<sup>63</sup>BRASIL. Código Tributário Nacional, art. 97, V.

<sup>64</sup>RIBEIRO, Maria de Fátima. Empréstimo compulsório. NASCIMENTO, Carlos Valder do (coord.). **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 198.

A jurisprudência também trilha pelo mesmo caminho:

Multa punitiva nas hipóteses de mora e sonegação fiscal. Plausibilidade da irrogada inconstitucionalidade, face não apenas à impropriedade formal da via utilizada (Constituição Estadual, mas também evidente caráter confiscatório das penalidades instituídas)<sup>65</sup>.

Somente à lei é dado estabelecer ou disciplinar obrigações tributárias, definir infrações e cominar penalidades. Não podem fazê-lo os decretos regulamentares ou os atos administrativos<sup>66</sup>.

É indevida a multa por falta de apresentação das informações relativas às operações tributáveis, necessárias à apuração dos índices de participação dos Municípios. Tal fato não constitui infração porque não derivada da lei, mas apenas do seu regulamento<sup>67</sup>.

Não bastasse a impropriedade da via utilizada (Medida Provisória ou Instrução Normativa), também é nítido o caráter confiscatório da penalidade instituída ao desamparo da lei mesmo que dela decorresse, ainda assim poder-se-ia inquiná-la de inconstitucional se desconforme o postulado da proporcionalidade, “parâmetro de aferição da própria constitucionalidade material dos atos estatais, consoante tem proclamado a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal”, nos termos do voto do Min. Celso Melo proferido no RE n. 413.782-8-SC.

Em voto lapidar, o Min. Celso Melo descarta de modo categórico a impossibilidade de o Estado legislar

---

<sup>65</sup>STF. Pleno. Adin 5511-600-RJ. Relator: Min. Ilmar Galvão. **DJU**, 18 de outubro de 1991.

<sup>66</sup>TRF-1 Região. 4ª turma. Ac. 89.0122901-3-Ba. Relator: Juiz Nelson Gomes da Silva. **DJU**, 19 de março de 1992.

<sup>67</sup>1TACIV-SP, 2 C. Ap. 204.588. Relator: Juiz Felizardo Calil. *RT*, 469, p.123.

abusivamente, realçando a necessidade do poder público agir com prudência,

especialmente quando se tratar de matéria tributária impõe-se ao Estado, no processo de elaboração das leis, a observância do necessário coeficiente de razoabilidade,

acrescentando que:

O Estado não pode legislar abusivamente. A atividade legislativa está necessariamente sujeita à rígida observância de diretriz fundamental, que, encontrando suporte teórico no princípio da proporcionalidade, veda os excessos normativos e as prescrições irrazoáveis do Poder Público. O princípio da proporcionalidade – que extrai a sua justificação dogmática de diversas cláusulas constitucionais, notadamente daquela que veicula a garantia do substantive *due process of law* – acha-se vocacionado a inibir e a neutralizar os abusos do Poder Público no exercício de suas funções, qualificando-se como parâmetro de aferição da própria constitucionalidade material dos atos estatais.

A norma estatal, que não veicula qualquer conteúdo de irrazoabilidade, presta obséquio ao postulado da proporcionalidade, ajustando-se à cláusula que consagra, em sua dimensão material, o princípio do substantive *due process of law* (CF, art. 5º, LIV).

Essa cláusula tutelar, ao inibir os efeitos prejudiciais decorrentes do abuso de poder legislativo, enfatiza a noção de que a prerrogativa de legislar outorgada ao Estado constitui atribuição jurídica essencialmente limitada, ainda que o momento de abstrata instauração normativa possa repousar em juízo meramente político ou discricionário do legislador<sup>68</sup>.

---

<sup>68</sup>RTJ 176/578-580. Relator: Min. Celso de Mello, Pleno.

## 2.7 Exacerbação do poder de tributar

Se ao cidadão não é dado fugir ao seu dever de pagar tributo, em homenagem à ética da solidariedade fiscal privada, a fim de atender demandas sociais, ao Estado não é lícito desrespeitar a ética fiscal pública, que deve ser estruturada em base sólida, tendo como paradigma a equidade, para o seu fazer tributário. É claro que, se esse poder de tributar implica em sacrifício do assalariado e, também, na inviabilização de empresa em sua atividade lícita, não encontra guarida na ordem jurídica.

Intolerável, por todos os títulos, a imposição de ônus fiscal muito além da capacidade contributiva, por norma, em decorrência da falta de apresentação de uma declaração criada, sem dúvida, como objetivo de substituir, de modo cômodo, a atribuição exclusiva do Fisco. Abdicando, assim, de sua função fiscalizatória, transfere tal encargo para o contribuinte, mediante instituição de obrigações acessórias de difícil execução.

Inúmeras são as siglas inventadas com essa finalidade precípua, cumprindo-se destacar aquelas concebidas e formalizadas em termos de declarações. Além da ora hostilizada DIF – Papel Imune – pode-se acrescentar: DACOM, DMS, DCTF, GFIP, DME, DIMOB, SINTEGRA, dentre outras, e, inclusive, em documentos eletrônicos, a fim de satisfazer muitas derivadas da fértil imaginação de burocratas sem qualquer compromisso com a ética tributária pública.

Nesse passo, o poder de tributar extrapola do seu campo e abrangência, visto não permitir ao Estado não suprimir do estatuto do contribuinte os direitos que lhe são assegurados pela ordem jurídica. Sem dúvida,

os desvios inconstitucionais do Estado no exercício do seu poder de tributar geram, na ilegitimidade desse

comportamento do aparelho governamental, efeitos perversos, que, projetando-se nas relações jurídico-fiscais mantidas com os contribuintes, deformam os princípios que estruturam a ordem jurídica, subvertem as finalidades do sistema normativo e comprometem a integridade e a supremacia da própria Constituição da República<sup>69</sup>.

Com efeito, os valores exorbitantes constantes de multas aplicadas, em razão de fatos aqui discutíveis, vulneram o postulado da proporcionalidade qualificado como termômetro de aferição da constitucionalidade dos atos estatais, no que toca a sua materialidade. Assim, como reconheceu o STF, o contribuinte pode se opor ao poder impositivo do Estado, quando este dita normas que “culminam por asfixiar, arbitrariamente, o sujeito passivo da obrigação tributária lhe inviabilizando, injustamente, o exercício e atividades legítimas”<sup>70</sup>.

Por isso, a Suprema Corte de Justiça do Brasil reitera, em tom de advertência, que

a prerrogativa institucional de tributar que o ordenamento positivo reconhece o Estado não outorga o poder de suprimir (ou inviabilizar) direito de caráter fundamental, constitucionalmente assegurado ao constituinte, pois este dispõe, nos termos da Carta Política, de um sistema de proteção destinado a ampará-lo contra eventuais excessos (ou licitudes) cometidos pelo poder tributante ou, ainda, contra exigências irrazoáveis veiculadas em diplomas normativos editados pelas instâncias governamentais<sup>71</sup>.

---

<sup>69</sup>STF. Re 413782 – 8 SC. Relator: Min. Celso Mello. Disponível em: <<http://conjur.uol.com.br>>. Acesso em: 22 abr. 2013.

<sup>70</sup>STF. Re 413782- 8 SC. Min. Celso Mello. Disponível em: <<http://conjur.uol.com.br>>.

<sup>71</sup>STF. Re 346.084-6 /PR. Voto do Relator: Min. Celso Mello. Disponível em: <<http://conjur.uol.com.br>>.

É esse sentimento de reciprocidade entre o público e o privado que deve prevalecer: o respeito mútuo entre o cobrador de impostos e o pagador. Fomentar a consciência ética no plano tributário deve ser a missão do jurista comprometido com justiça fiscal. Na abertura desse caminho, deparando-se com a incompreensão da instância de governo, há de buscar refrigério jurisdicional, agora com alento na posição do STF convicto da contenção do poder de tributar, quando este extrapola de sua competência constitucional.

Impor ônus, apenas lastreado em preceito normativo, sem levar em conta os substratos econômicos que possibilitem sua instituição, ofende, por sua irrazoabilidade, as garantias do estatuto do contribuinte insertas no texto constitucional, nomeadamente o postulado da confiscatoriedade da tributação. A relação jurídica obrigacional, se assim se perfizer, não se instaura, posto agir de modo a inviabilizar a atividade produtiva sobre exigir encargos que, pelo seu expressivo montante, poderá comprometer o patrimônio privado. Eis o dilema vivenciado pelas pequenas e médias empresas, sujeitas à escorcha fiscal e perseguidas pelo fantasma de obrigações acessórias, criadas por regras inconstitucionais.

## 2.8 Conclusões

Do exposto conclui-se que:

Em primeiro plano, verifica-se a inexistência, na espécie, de obrigação tributária principal considerando que lhe falta o suporte fático. Ora, a lei é taxativa quando diz que as obrigações acessórias referem-se aos impostos e às contribuições administrados pela Receita Federal. Desse modo, a norma administrativa cria, indevidamente, penalidade autônoma e, portanto, sem justa causa.

À evidência, o problema somente pode ter equacionamento no plano das imunidades impositivas, em campo no qual o crédito tributário não transita pela inexistência da relação obrigacional tributária. A imunidade subordina-se à satisfação dos requisitos previstos no art. 14, do Código Tributário Nacional.

Se a matéria questionada gira em torno da aquisição e comercialização de Papel Imune, por parte do contribuinte, é matéria cujo desfecho há de se dar no campo das limitações constitucionais ao poder de tributar, no pressuposto de que os requisitos para sua concessão tenham sido observados pelos seus beneficiários.

Se uma vez constatada pelo Fisco a inobservância dessas condições, compete-lhe suspender o benefício sem que isso lhe acarrete ônus, senão o de ter que satisfazer a prestação tributária, em decorrência do seu comportamento inflacionário. Não pode é impor penalidade pecuniária desvinculada de atividade que tenha, devido ao tributo, sua razão de ser criada e de existir.

De fato, a matéria versa apenas sobre o controle dos requisitos que presidem a concessão de imunidade impositiva do papel. Configurada a hipótese, com a prestação das informações relativas à DIF – Papel Imune junto a Receita Federal, não haveria sentido para que essas operações acessórias fossem convertidas em pesado ônus para o sujeito passivo.

## C A P Í T U L O III

# CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PARA A SAÚDE – ESCORCHA FISCAL PARA FINANCIAR O DESPERDÍCIO

### **Sumário**

- 3.1 Preliminares
- 3.2 Estrutura normativa da contribuição social para a saúde e do imposto sobre operações financeiras
  - 3.2.1 *Proposta para a criação da contribuição social para a saúde*
  - 3.2.2 *Disciplina legal do imposto sobre operações financeiras – operações de crédito*
- 3.3 Falta de previsão constitucional
- 3.4 Questão ético-moral que envolve o poder de tributar
- 3.5 Outras fontes de custeio, competência residual e bitributação
  - 3.5.1 *Requisitos legais da competência residual*
  - 3.5.2 *Caracterização da bitributação*
- 3.6 A questão específica da não-cumulatividade
- 3.7 Conclusões

### 3.1 Preliminares

Não bastasse o expressivo número de impostos, cunhados por denominações diversas, eis que a Câmara de Deputados aprovou projeto de lei complementar que pretende instituir a contribuição social para a saúde. Trata-se de uma pretensão cujo objetivo é ressuscitar a antiga contribuição provisória de movimentação financeira, agora, sob o pretexto da necessidade de sua utilização no financiamento da saúde. Pelo menos essa constitui a motivação que inspirou seus mentores a recorrer e esta fórmula tida, na ótica estatal, como ideal para a consecução dos objetivos visados pelo sistema único de saúde.

A rigor, essa iniciativa não conta com a simpatia da sociedade, que já não se sente segura com a escalada desenfreada dos tributos. Há de se colocar um ponto final nessa situação, com o objetivo de restabelecer a normalidade do sistema tributário nacional, em face do caos em que se encontra. Permitir o florescimento de tributos, à luz de critérios vagos, não se coaduna com o princípio da moralidade que deve permear a tributação pelo lado do Estado.

Nessa linha, o debate acadêmico empresta certo relevo à questão, de sorte a permitir o conhecimento do conteúdo, em análise no plano jurídico. Isso se torna imperativo como um desafio à contenção do poder de tributar, cuja limitação passa pelo crivo da Constituição Federal. Visa, ainda, contribuir para uma nova ordem democrática como espaço de formação da cidadania, única via capaz de construí-la e preservá-la para os próximos passos indispensáveis a sua consolidação.

Pretende-se estabelecer o cotejo entre a contribuição social para a saúde e o imposto sobre operações financeiras, visando à verificação dos seus predicados comuns, especialmente os relacionados com o

fato gerador e a base de cálculo. Nesse aspecto particular, é examinada a legislação que envolve a problemática, a partir da diretriz constitucional delimitadora dos contornos da matéria.

De igual modo, o estudo busca pesquisar a questão da cumulatividade ou não da contribuição, em tramitação no Congresso Nacional e *sub judice* no Supremo Tribunal Federal. Para os efeitos da competência residual implica também na análise se ela cumpre as condições e requisitos legais imprescindíveis a sua instituição. Busca, então, a inteligência, nesse sentido, do art. 195, §4º, I, c/c154, I, da Constituição Federal.

O exame das questões, aqui, suscitadas constitui o objetivo deste trabalho. Para tanto, devem ser levados em conta o alcance do poder de tributar e os limites do poder reformador. Se lograr o êxito desejado, tem-se como cumprida a missão perseguida e, assim, justificada a natural expectativa que norteou sua realização.

### **3.2 Estrutura normativa da contribuição social para a saúde e do imposto sobre operações financeiras**

#### *3.2.1 Proposta para a criação da contribuição social para a saúde*

Eis como se apresenta a proposta de lei complementar, com vistas à instituição da *contribuição social destinada à saúde*, já aprovada pela Câmara dos Deputados e, agora, sob o crivo do Senado Federal:

Art. 1º Esta Lei Complementar institui: I – [...] II - com base no §4º do art. 195 da Constituição Federal, a *Contribuição Social para a Saúde – CSS **incidente sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira***, como fonte adicional aos recursos de que trata o caput do art. 5º (grifos nosso).

§1º Para efeito do disposto no inciso II do caput, considera-se movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira, qualquer operação liquidada ou lançamento realizado pelas instituições referidas no art. 12, que representem circulação escritural ou física de moeda, e de que resulte ou não transferência de titularidade dos mesmos valores, créditos e direitos.

**Fato gerador** - Art. 12. O fato gerador da CSS é: I - o lançamento a débito, por instituição financeira, em contas correntes de depósito, em contas correntes de empréstimo, em contas de depósito de poupança, de depósito judicial e de depósitos em consignação de pagamento de que trata o art. 334 da Lei nº 10.406 de 10 de janeiro de 2002, junto a ela mantidas; II - o lançamento a crédito, por instituição financeira, em contas correntes que apresentem saldo negativo, até o limite de valor da redução do saldo devedor; III - a liquidação ou pagamento, por instituição financeira, de quaisquer créditos, direitos ou valores, por conta e ordem de terceiros, que não tenham sido creditados, em nome do beneficiário, nas contas referidas nos incisos anteriores; IV - o lançamento, e qualquer outra forma de movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira, não relacionados nos incisos anteriores, efetuados pelos bancos comerciais, bancos múltiplos com carteira comercial e caixas econômicas; V - a liquidação de operações contratadas nos mercados organizados de liquidação futura; VI - qualquer outra movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira que, por sua finalidade, reunindo características que permitam presumir a existência de sistema organizado para efetivá-la, produza os mesmos efeitos previstos nos incisos anteriores, independentemente da pessoa que a efetue da denominação que possa ter e da forma jurídica ou dos instrumentos utilizados para realizá-la.

**Base de cálculo** - Art. 16. Constitui a base de cálculo para a CSS: I - na hipótese dos incisos I, II e IV do art. 12, o valor do lançamento e de qualquer outra forma de movimentação ou transmissão; II - na hipótese do

inciso III do art. 12, o valor da liquidação ou do pagamento; III - na hipótese do inciso V do art. 12, o resultado, se negativo, da soma algébrica dos ajustes diários ocorridos no período compreendido entre a contratação inicial e a liquidação do contrato; IV - na hipótese do inciso VI do art. 12, o valor da movimentação ou da transmissão. Parágrafo único. O lançamento, movimentação ou transmissão de que trata o inciso IV do art. 12 serão apurados com base nos registros contábeis das instituições ali referidas.

**Momento de incidência** - instante em que ocorre a circulação escritural ou física de moeda, e de que resulte ou não transferência de titularidade dos mesmos valores, créditos e direitos<sup>72</sup>.

### *3.2.2 Disciplina legal do imposto sobre operações financeiras – operações de crédito*

A matéria relacionada com a disciplina jurídica do imposto sobre operações financeiras, no que diz respeito às operações de crédito, está assim regulada pela Constituição Federal, Código Tributário Nacional, leis e decreto, conforme transcrição, a saber:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários<sup>73</sup>;

Art. 63. O imposto, de competência da União, sobre operações de crédito, câmbio e seguro, e sobre operações relativas a títulos e valores mobiliários tem como fato gerador: I - quanto às operações de crédito, a sua efetivação pela entrega total ou parcial do montante ou do valor que constitua o objeto da obrigação, ou sua colocação à disposição do interessado; Parágrafo

---

<sup>72</sup>BRASIL. Congresso Nacional. Projeto de lei complementar n.º 306/2008.

<sup>73</sup>BRASIL. Constituição Federal, art. 153.

único. A incidência definida no inciso I exclui a definida no inciso IV, e reciprocamente, quanto à emissão, ao pagamento ou resgate do título representativo de uma mesma operação de crédito<sup>74</sup>.

Art. 64. A base de cálculo do imposto é: I - quanto às operações de crédito, o montante da obrigação, compreendendo o principal e os juros<sup>75</sup>;

Art. 2º O IOF incide sobre: I - operações de crédito realizadas: a) por instituições financeiras (Lei nº 5.143, de 20 de outubro de 1966, art. 1º); b) por empresas que exercem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (*factoring*) (Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, art. 15, §1º, inciso III, alínea “d”, e Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, art. 58); c) entre pessoas jurídicas ou entre pessoa jurídica e pessoa física (Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, art. 13)<sup>76</sup>;

Art. 1º O Imposto sobre Operações Financeiras incide nas operações de crédito e seguro, realizadas por instituições financeiras e seguradoras, e tem como fato gerador: I - no caso de operações de crédito, a entrega do respectivo valor ou sua colocação à disposição do interessado<sup>77</sup>;

Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto nos arts. 30 a 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995. (Vide Lei nº 11.119, de 2005) §1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de: III - trinta e dois por cento, para as atividades de: (Vide Medida Provisória nº

---

<sup>74</sup>BRASIL. Código Tributário Nacional, art. 63.

<sup>75</sup>*Ibidem*, art. 64.

<sup>76</sup>Decreto n. 6.306 de 14 de dezembro de 2007.

<sup>77</sup>Lei n.º 5.143, de 20 de outubro de 1966, art. 1º.

232, de 2004); d) prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (*factoring*)<sup>78</sup>.

Art. 58. A pessoa física ou jurídica que alienar, à empresa que exercer as atividades relacionadas na alínea “d” do inciso III do §1º do art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995 (*factoring*), direitos creditórios resultantes de vendas a prazo, sujeita-se à incidência do imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro ou relativas a títulos e valores mobiliários - IOF às mesmas alíquotas aplicáveis às operações de financiamento e empréstimo praticadas pelas instituições financeiras<sup>79</sup>.

Art. 13. As operações de crédito correspondentes a mútuo de recursos financeiros entre pessoas jurídicas ou entre pessoa jurídica e pessoa física sujeitam-se à incidência do IOF segundo as mesmas normas aplicáveis às operações de financiamento e empréstimos praticadas pelas instituições financeiras<sup>80</sup>.

### 3.3 Falta de previsão constitucional

*Inexiste previsão constitucional para a instituição e cobrança de contribuição social para os fins precognizados, na proposição em análise, nos termos em que está sendo posta. Trata-se, apenas, de uma invenção fantasiosa do legislador para instituir uma nova exação na espécie contribuição, embora revestindo a qualidade de imposto. Assim agindo, ou seja, desrespeitando o regime tributário que lhe é próprio, burlou as exigências constitucionais aplicáveis à matéria, acarretando dessa*

---

<sup>78</sup>Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995, art. 15, §1º, inciso III, alínea “d”.

<sup>79</sup>Lei n.º 9.532, de 10 de dezembro de 1997, art. 58.

<sup>80</sup>Lei n.º 9.779, de 19 de janeiro de 1999, art. 13.

forma a inconstitucionalidade da norma, como assinala Geraldo Ataliba:

Sim, porque os valores constitucionais protegidos por esses preceitos específicos, tipificadores desses regimes especiais, não podem ser contornados, superados, nem violados, em nenhuma hipótese. A circunstância de querer a lei federal financiar certas finalidades, mediante contribuição, não significa que possa descaracterizar ou violar as principais regras constitucionais que aos impostos são aplicáveis<sup>81</sup>.

Não se afigura legítima a proposição em tela (Projeto de Lei Complementar n. 306/2008), que tentou *instaurar tributo sem causa eficiente*, abriu caminho para que a alíquota do imposto sobre operações financeiras desse um salto quantitativo, sob a desfaçatez de se tratar de recursos financeiros para o financiamento da saúde, e, com isso, tentar justificar sua juridicidade. O dispositivo sem qualquer tintura legal causa grave lesão, mais uma vez, ao patrimônio privado.

Na perseguição do seu desiderato de ampliação da carga tributária, o Governo Central, utilizando-se do artifício de pressão contra o Congresso Nacional, derrotado pela famigerada contribuição provisória de movimentação financeira, retorna, nesta oportunidade, com o propósito de impor uma contribuição. Reproduz o conteúdo da CPMF, apenas com uma roupagem diferente e nova denominação, sem, entretanto, observar os ditames cogentes do CTN<sup>82</sup>.

---

<sup>81</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 208.

<sup>82</sup> A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la: I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei; I - a destinação legal do produto da sua arrecadação (Código Tributário Nacional, art. 4º).

É verdade que o poder de tributar não se afigura intangível, desconhecendo limites, deixando a sociedade em segundo plano, no que se refere aos seus anseios e necessidades existenciais, há de se ater ao marco delimitado pelo *legislador constituinte originário*. Nunca se presenciou tamanha fúria legislativa, cuja dimensão tem fugido ao controle eficaz, mesmo com a demonstração cabal do aumento extraordinário da arrecadação de tributos.

Não se pode invocar o exercício soberano do poder de legislar, nem tampouco o modo genérico de incidir a lei, porque, aqui, o que se sustenta é a inconstitucionalidade da proposta de lei complementar por ferir o postulado da moralidade, como se demonstra na próxima seção, quando se desvela a questão ética e moral, que permeia essa problemática.

### **3.4 Questão ético-moral que envolve o poder de tributar**

Observa-se que a força de um comando legal não se cinge apenas ao âmbito da formalidade, que timbra pelo seu caráter de obrigatoriedade. Se dessa premissa pudesse se extrair uma conclusão lógica para se chegar a um entendimento, com foro de definitividade, reveladora de equação singela a ponto de justificar a tributação consequente, estar-se-ia diante da consagração do absurdo.

A forma pura e simples, tomada como parâmetro em qualquer modelo interpretativo, não dá uma resposta satisfatória às expectativas de soluções plasmadas em princípios delineadores do direito justo. Não só. O verniz da moralidade também há de se impregnar nas leis, cuja feitura deve se fundar na teoria ética como elemento ínsito a sua estrutura constitutiva.

O tributo, descompromissado com a melhoria das condições de vida, não se justifica, enquanto instrumento de preservação de privilégios e de aprofundamento da injustiça fiscal. Isso reclama reforma estrutural do sistema tributário nacional, caótico, irracional e complexo.

A proposta de LC n.º 306/2008 peca pela motivação de fundo em face das nefastas consequências que poderá causar ao patrimônio privado. De fato, trata-se de proposição de legitimidade no mínimo duvidosa, porque fruto de processo legislativo desencadeado sem observância dos cânones do postulado da *moralidade*.

O contribuinte não pode ficar à mercê dessas medidas de ocasião, obrigado a atender aos interesses exclusivos da corporação governamental de plantão. É necessário lisura e seriedade, a fim de que o processo legislativo reflita a vontade do povo expressada nas urnas. Na verdade, como instrumento de barganha, mais tem servido aos parlamentares do que à sociedade.

É de conhecimento geral que a legislação vem sendo construída por parlamentares, em troca de dinheiro vivo desembolsado pelo cidadão-contribuinte, via desvio de seus representantes, não há como emprestar credibilidade a esse sistema de votação viciada. Neste sentido, cai por terra o dogma da soberania popular, porque se está diante do exercício desvirtuado de um poder, em razão do desempenho desqualificado de seus membros no que toca a função de legislar.

O Projeto do Governo, segundo a *Folha de São Paulo*, registra, a propósito do processo legislativo, em sua página quatro, que, com as normas vigentes, existe um

[...] incentivo ao ‘mercado partidário’ para manutenção das bases de coalizão e, considerando-se a falta de coesão interna dos partidos, desvirtuamento para um verdadeiro ‘mercado de votos’ no Parlamento — fidelidade

ao governo baseada, em muitos casos, em um modelo de trocas calcado no binômio liberação/não liberação de recursos para emendas parlamentares ou nomeação/não nomeação de indicados do parlamentar (ou de seu partido) para determinados cargos da administração. O maior escândalo do governo Lula foi mensalão [...] era a engenharia montada pelo PT para o pagamento de mesadas a integrantes da base aliada em troca de apoio ao governo no Congresso. A liberação de emendas parlamentares é outra moeda de troca que o governo costuma garantir os números necessários antes de votações importantes, [...]»<sup>83</sup>.

O princípio da moralidade tem natureza institucional, “na medida em que se apresenta como estruturante de toda e qualquer instituição”<sup>84</sup>. Daí não se enquadrar no plano, mas ao Direito, na lição de Sérgio Sérulo da Cunha, acrescentando:

Em direito, o princípio da moralidade significa que as normas morais representam padrões de comportamento juridicamente exigíveis das autoridades e de todos os membros da Administração, e assim se enuncia: é juridicamente exigível das autoridades e dos membros da Administração a observância das regras morais<sup>85</sup>.

Essa prática reiterada de parlamentares, utilizando-se de meios pouco usuais, sobretudo escusos para exercer suas funções, vem comprometendo, de forma

---

<sup>83</sup>MICHAEL, Andréa. Congresso tem "mercado de votos", diz projeto do governo. **Folha de São Paulo**, São Paulo, 23 ago. 2008, p. 1. (Da Sucursal de Brasília) Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/fsp/brasil/fc2308200802.htm>> Acesso: 15 jan. 2014.

<sup>84</sup>CUNHA, Sérgio Sérulo. **Princípios constitucionais**. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 148.

<sup>85</sup> *Ibidem*, p. 149.

crucial, a legitimidade de sua atuação no parlamento. Há excesso de leis e isso estimula a corrupção porque, enquanto penaliza os menos influentes economicamente, protege a elite dominante que a elas se apega para afastar seus rigores.

O agir dos agentes políticos nessas condições, por incompatibilidade com o decoro parlamentar, não satisfaz aos ditames constitucionais, sobretudo por inadequação dos meios utilizados para alcançar o bem comum. Neste ponto, fere o princípio da impessoalidade, o que os coloca sob suspeição, visto que estão atuando no interesse próprio ou de terceiros, desvirtuando, assim, a finalidade pública a que se destina.

### **3.5 Outras fontes de custeio, competência residual e bitributação**

#### *3.5.1 Requisitos legais da competência residual*

A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinado a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social, conforme definição contida na Constituição Federal<sup>86</sup>. Seu financiamento é diversificado, incluindo a sociedade, bem como alocação de recursos financeiros e das contribuições elencadas de maneira nítida no texto constitucional<sup>87</sup>.

Ao fixar novas fontes de custeio para a mesma finalidade, o artigo referido fez expressa menção ao art. 154, I, que estabelece a chamada competência residual

---

<sup>86</sup>BRASIL. Constituição Federal, art. 194.

<sup>87</sup>*Ibidem*, art. 195, I a IV.

como limites e critérios para a instituição de impostos. Com isso quis dizer que é exequível a criação daquela espécie tributária, desde que seja não cumulativa, nem tenha fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados na Constituição Federal<sup>88</sup>.

Por conseguinte, infere-se do referido comando normativo que a expressão *outras fontes* somente pode ser entendida como impostos vinculados. Tanto isso é verdade que manda observar a regra constante da Constituição Federal<sup>89</sup>, que trata dos impostos objeto da competência remanescente. Dois aspectos sobressaem em relação ao tema: o imposto, além de preencher os requisitos da lei, deve ser não cumulativo, sendo, portanto, aspectos convergentes.

Como se observa *in casu*, a contribuição social para a saúde configura imposto novo idêntico a outro, já existente no sistema tributário, o que encontra óbice no rígido sistema de repartição de competência, adotado pela Constituição, entre as pessoas políticas. Ainda porque sua criação subordina-se à exigência da técnica fiscal, que informa o princípio da competência residual.

De logo se vê que a contribuição em exame tem a mesma conformação do *imposto sobre operações financeiras*, em decorrência da apropriação de parcela do patrimônio já apropriado por este. Daí a rigidez do texto constitucional ao condicionar a criação de qualquer figura de imposição social aos ditames cogentes do art. 154, I, da Constituição Federal. Isto induz à compreensão de que ela não pode guardar semelhança com os impostos ou outras contribuições que povoam o ordenamento positivo. Em decorrência

---

<sup>88</sup> *Ibidem*, art. 154, I.

<sup>89</sup> *Ibidem*, art. 154, I.

disso não encontra ressonância no postulado da *competência residual*, pois diametralmente oposta a solução alvitrada pela proposta, objetivando, segundo ela, o financiamento da saúde. Não sendo esse propósito do sistema tributário nacional, tal iniciativa, portanto, contribui para o caos de há muito instalado no universo legislativo brasileiro.

### 3.5.2 Caracterização da bitributação

O exame em primeiro plano, quanto à incidência do *bis in idem* se a contribuição proposta tem o mesmo fato gerador e a mesma base de cálculo próprio de outros impostos previstos, na Constituição da República. Para tanto, torna-se necessário delimitar a equação dessa operação no tocante a sua identidade, nas searas constitucional e tributária, tomando como ponto de partida o imposto sobre operações financeiras. Eis que assim a Constituição se expressa:

- a) fato gerador — a movimentação ou transmissão de valores e de créditos de natureza financeira (PLC 306/2008, Art. 1º). É caracterizado, pois, pelo I - o lançamento a débito, por instituição financeira, em contas correntes de depósito, em contas correntes de empréstimo, em contas de depósito de poupança, de depósito judicial e de depósitos em consignação de pagamento de que trata o art. 334 da Lei nº 10.406 de 10 de janeiro de 2002, junto a ela mantidas, previsto no seu art. 12, bem como as demais figuras constantes dos incisos II a VI do mesmo artigo;
- b) base de cálculo — é o valor do lançamento devidamente quantificado ou outra qualquer forma de movimentação ou transmissão, da liquidação ou do pagamento, ou o resultado, se negativo, da soma algébrica dos ajustes diários ocorridos no período compreendido entre a contratação inicial e a liquidação do contrato (PLC 306/2008, Art. 12);

c) momento de incidência — instante em que ocorre a circulação escritural ou física de moeda, e de que resulte ou não transferência de titularidade dos mesmos valores, créditos e direitos.

O fato gerador, a base de cálculo e o momento de incidência vinculam-se diretamente às operações de crédito em todas as suas modalidades. Se assim é, não resta a menor dúvida de se estar diante de um imposto sobre operações financeiras, incorrendo no fenômeno conhecido como *bitributação*, rechaçado pela Constituição Federal, não podendo, portanto, ser acatado mais esse arranjo que se pretende juridicizar.

Fundamentos dos mais relevantes podem ser alinhados para consubstanciar a tese aqui esposada dentro de uma interpretação lógico-sistemática da Constituição Federal. De fato, a malsinada contribuição social reúne todos os elementos constitutivos de um tributo novo, tais como: fato gerador, base de cálculo e momento de incidência.

Não há a rigor nada que justifique a busca de uma nova fonte de custeio para a saúde, trata-se de contribuição sem causa, posto inexistir qualquer necessidade de caixa, tendo em vista a constatação do excesso de arrecadação, tantas vezes difundido pelos órgãos de comunicação. Se assim se delineia, a espécie transparece configurar bitributação, portanto, figura repelida pela ordem jurídico-constitucional. De fato, constata-se dupla incidência sobre as mesmas parcelas de operações de crédito já devidamente tributadas.

### 3.6 A questão específica da não-cumulatividade

Para melhor compreensão da matéria, vale delinear a noção conceitual do termo *cumulativo* que, em sua raiz latina (*cumulatus*), é empregado para designar tudo que estabelece elo, não obstante possa ser tomado de modo isolado. No universo da tributação, diz-se das operações que suportam incidências múltiplas de tributos em um mesmo bem, sem ser compensadas ao longo das etapas em que se desdobram.

Sendo certo, como foi demonstrado, que a contribuição social para a saúde é tributo, pode-se afirmar, sem medo de errar, que sua possível instituição adentra pelo campo da inconstitucionalidade. Deveras, ela reúne todas as características de um autêntico imposto *em cascata e, portanto, cumulativo*, em face da tipologia impositiva conformadora de sua estrutura orgânica.

Dentro dessa perspectiva, infere-se que a CCS é, por excelência, cumulativa face ao seu incidir indiscriminado, no que guarda absoluta correspondência com o imposto sobre operações financeiras. Sua inserção, na cadeia produtiva e de circulação, demarca sua condição de tributo cumulativo, cuja instituição encontra óbice no texto constitucional. Nesse plano, incidirá, em diversos momentos, sobre um mesmo bem: desde a matéria até o consumidor final.

Em razão disso, funciona de maneira negativa a ponto de penalizar o sistema produtivo, especialmente em razão de promover o efetivo aumento de preço do serviço ou produto. Implica numa incontestável superposição de tributo sobre tributo, redundando em efeito cascata, em decorrência do seu caráter não cumulativo.

A sistemática de arrecadação a ser adotada, no futuro, se aprovada pelo Senado Federal, não atende aos desígnios constitucionais da *não-cumulatividade*. Isto

porque a arrecadação deverá ser operacionalizada pela rede bancária, e isto não possibilitará a utilização de mecanismo operacional que afaste o *efeito cascata* no pagamento da referida contribuição.

Pelo princípio da *não-cumulatividade*,

o tributo incidente em cada operação deve ser compensado com o montante devido nas operações anteriores. [Isso leva a uma situação] que o tributo incida, na prática, apenas sobre o valor agregado em cada operação, e não sobre o valor já tributado na operação anterior<sup>90</sup>.

A Contribuição Social para a Saúde, figura exótica, substituta ilegítima da famigerada CPMF, uma vez aprovada pela Câmara, acha-se em compasso de espera no Senado Federal. Trata-se de uma proposta que não encontra eco no seio da sociedade, tão escaldada de tanto imposto. É a fórmula encontrada para mais uma vez escorchar o contribuinte, em razão, inclusive, de seu caráter cumulativo.

A Constituição, conformada pelo ponto temático revelador do seu conteúdo substancial, é indicativa para a construção de uma sociedade justa e solidária. Desse modo, não pode se constituir num instrumento de injustiça tal qual um veículo a difundir a incerteza entre os cidadãos prestantes, em decorrência do desrespeito aos direitos e às garantias fundamentais.

Caracteriza-se como o pilar de sustentação de todo o arcabouço jurídico, sem o qual poderá ruir a contextura harmônica do sistema legal, cujos limites não podem ir contra a dignidade do ser humano. Sua meta é o homem

---

<sup>90</sup>GROFF, Leandro Moraes. Isenção, alíquota zero e o princípio da não-cumulatividade. **Revista de Direito Tributário e Ciências das Finanças**, São Paulo, ano 15, n. 76, p. 171, set.-out. 2007.

para cuja satisfação de suas necessidades foi concebida e, assim, vem fazendo ao longo do seu processo histórico. Daí a advertência de Dalmo de Abreu Dallari:

Como é fácil de perceber, desaparecendo a Constituição como um ponto de referência obrigatório, não existe mais certeza quanto aos direitos e deveres<sup>91</sup>.

Dentro desse espírito, vale realçar o ponto de vista dos federalistas, nesse aspecto, sustentado por Alexander Hamilton:

Não há posição que se põe em princípios mais claros que a de declarar nulo o ato de uma autoridade delegada, que não esteja afinada com as determinações de quem delegou essa autoridade. Conseqüentemente, não será válido qualquer ato legislativo contrário a Constituição. Negar tal evidência corresponde a afirmar que o representante superior ao representado, que o escravo e mais graduado que o senhor, que os delegados do povo estão acima do próprio povo, que aqueles que agem em razão de delegação de poderes, estão impossibilitados de fazer não apenas o que tais poderes não autorizam, mas, sobretudo o que eles proíbem<sup>92</sup>.

Sem embargo, a Constituição deve ter certa estabilidade, a fim de que possa ser interpretada, aplicada e cumprida por todos, por um razoável período de tempo. Dela não se pode fazer uma colcha de retalhos, cujo objetivo é a negação de direitos com a utilização enviesada de regras constitucionais, para desconstituir situações jurídicas devidamente consolidadas.

---

<sup>91</sup>DALLARI, Dalmo de Abreu. **Constituição e constituinte**. São Paulo: Saraiva, 1982. p. 62.

<sup>92</sup>HAMILTON, Alexander et al. **Os federalistas**. Tradução Heitor de Almeida Herrera. Brasília, DF: UnB, 1984. p. 577-578.

### 3.7 Conclusões

É evidente que as ações, referentes à movimentação e à transmissão de valores e créditos e de valores previstos no projeto de lei complementar em análise, já vêm sendo tributadas pelo imposto sobre operações financeiras, no tocante às operações de crédito. Assim, o fato gerador proposto incide em duplicidade de base imponible.

Do mesmo modo, a base de cálculo se caracteriza pela grandeza mensurada quantitativamente, tendo como medida de valor os lançamentos efetivados pela rede bancária; podendo, igualmente, ser considerada qualquer outra forma de operacionalização das operações prescritas no projeto de lei complementar, tantas vezes, aqui referido.

Além desses dois elementos que conformam o tributo da proposição em tela, fato gerador e base de cálculo que são, absolutamente, iguais aos do imposto sobre operações financeiras, surge outro agravante, isto é, o efeito cumulativo da contribuição social para saúde.

Tais aspectos merecem algumas considerações, na medida em que desafiam dois postulados fundamentais em que se assenta a tributação: a) a necessidade de observância da competência residual; e b) o novo tributo não incorra em *bis in idem*. Isso porque são situações que a Constituição Federal veda, a fim de preservar a harmonia do sistema tributário.

Do exposto, conclui-se que:

- a) nos moldes em que se acha estruturado o Projeto de Lei Complementar n. 306/2008, a Contribuição Social destinada à saúde (CSS) vulnera os artigos 195, §4º, c/c 154, I da Constituição Federal, por não preencher os requisitos indispensáveis à sua instituição, neles estabelecidos;

b) trata-se de uma contribuição que, em razão do seu modo de incidir no âmbito da atividade econômica, configura-se como cumulativa, devido ao seu efeito cascata, em detrimento do empreendimento produtivo. O simples fato de ser arrecadado pela rede bancária reforça, também, esse ponto de vista especialmente porque essa sistemática não permite a compensação do tributo pago em várias etapas da produção; o mesmo acontecendo com as movimentações financeiras em contas correntes de depósitos bancários;

c) ao pretender acesso aos saldos financeiros do contribuinte, revela seu intuito deliberado de bisbilhotar a privacidade do cidadão, sem vinculação com a contribuição proposta, o que configura escancarado desvio de finalidade;

d) é uma tentativa de reproduzir a versão caricata da Contribuição Provisória de Movimentação Financeira pelo Congresso Nacional. Ainda assim não houve qualquer prejuízo para o Fisco, pois, ao revés, a arrecadação continua dando saltos homéricos. Em decorrência disso, não há necessidade de outro tributo, a pretexto de financiar a saúde, sem que haja qualquer certeza de o Governo cumprir essa vinculação, como aconteceu com a CPMF;

e) essa iniciativa autoritária desafia a segurança jurídica em matéria tributária ante o comportamento arbitrário de legislador. De sorte que: *“para garantizar la juridicidad del tributo, no basta una ley, sino que es imprescindible que la misma se adecue a determinados límites”*<sup>93</sup>.

---

<sup>93</sup>NOVOA, César García. **El Principio de Seguridad Jurídica en Materia Tributaria**. Madrid: Marcial Pons, 2000. p. 103.

# C A P Í T U L O I V

## AS VICISSITUDES DO CRÉDITO PREVIDENCIÁRIO EM FACE DAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

### **Sumário**

- 4.1 Obrigações acessórias
- 4.2 Crédito previdenciário sob o domínio da legislação tributária
  - 4.2.1 *Noções gerais*
  - 4.2.2 *Aspectos processuais*
- 4.3 Causas extintivas do crédito previdenciário: a questão prescricional e decadencial
- 4.4 Prejudicialidade tributária
- 4.5 Fontes primárias do auto de infração previdenciário
  - 4.5.1 *Lei de Custeio n. 8.112/91*
  - 4.5.2 *Decreto Presidencial n. 3.048/99*
- 4.6 Débito em sede jurisdicional
- 4.7 Conclusões

## 4.1 Obrigações acessórias

As obrigações acessórias, constituídas por infrações formais secundárias, por essência, desprovidas de qualquer expressão econômica, estão a merecer um reestudo, em face do seu caráter improdutivo e dispendioso para a Fazenda Pública. Pode-se dizer que se está diante de recursos tributários irrelevantes sem que eles possam crescer em vulto o orçamento da seguridade social.

A diversidade de multas, concebida com o objetivo estritamente intimidatório, fomentada pela exacerbação do processo legislativo, não atende ao interesse da sociedade. Ademais, por se tratar de mero resíduo tributário, com custos operacionais sem forte contrapartida em termos de arrecadação, não oferece qualquer rentabilidade para os cofres públicos.

Individualizar pontos infracionais, enumerando-os como desdobramento de diversos incisos ou alíneas de artigos, travestidos de ilícitos fiscais, é demonstração de prática improdutiva. Essa sistemática amplia de modo considerável o raio de ação do auditor fiscal da Receita Federal do Brasil, dando-lhe autonomia para lavrar autos de infração, em matéria previdenciária e em outros procedimentos da mesma natureza.

A exigência imposta ao contribuinte de exibir ou de prestar inumeráveis informações de interesse da Fazenda Pública, impropriamente cunhada de obrigação acessória, vem infernizando a vida do empresário. Além da postura abusiva de que se reveste, impregnada, nos mais diversos dispositivos legais e regulamentares, configura também uma maneira de penalizar quem produz a riqueza deste país.

O vendaval de siglas inventadas pela mente fértil do legislador, com a ajuda do Executivo, não cessa de ser forjado na forma que molda a armadilha legislativa. O que

menos conta é o modo e o tempo desperdiçado pela empresa para cumprir o ritual estabelecido no caderno de encargos fiscais, que se amplia a cada dia e cuja criatividade não conhece limites. Às siglas pode se acrescer um rol exaustivo de situações suscetíveis de gerar uma multiplicidade de deveres acessórios, combustível que aumenta a voracidade da máquina estatal de arrecadação, impondo injusto embaraço para regular a atividade econômica. Pouco familiarizado com um amontoado de siglas e de obrigações para os mais variados gostos, o empresário é impelido a recorrer a terceiros para atender à burocracia oficial, que não oferece resposta eficiente para a crescente demanda da sociedade.

Os deveres acessórios não servem senão ao desencadeamento permanente, constante e repetitivo de ações, visando à formalização de autos de infração. São determinantes da origem de toda sorte de multas e de penalidades impingidas aos que não podem, a tempo e a hora, cumprir tais exigências, fazendo surgir a figura do crime de sonegação fiscal.

Com supedâneo nos elementos propiciados pelo nexos normativo em vigência, são lavrados tantos autos ou notificações de lançamento quantos forem os impostos, as contribuições ou as penalidades vinculadas ao sujeito passivo. Constitui, assim, o universo da possibilidade de fatos suscetíveis, por sua natureza probatória, de determinar o ato inflacionário.

Sendo certo que as obrigações acessórias (infrações formais) são meramente instrumentais, não menos verdade é que seu descumprimento, se não comprovado o caráter doloso ou culposo da conduta examinada, insere-se apenas no contexto da responsabilidade obrigacional prevista no CTN. Não se afigura razoável que possa encontrar ressonância no Código Penal, cabendo ao Judiciário examinar, com precaução, a motivação substancial da ação penal intentada pelo Ministério Público em razão delas.

## **4.2 Crédito previdenciário sob o domínio da legislação tributária**

### *4.2.1 Noções gerais*

Ao crédito da contribuição social previdenciária sobre ostentar a condição de tributo não lhe são indiferentes, portanto, as regras do Código Tributário Nacional pelas quais se devem balizar<sup>94</sup>. Detendo a mesma substância da obrigação é constituído, também, pelo lançamento ou, ainda, por auto de infração, confissão de dívida, conforme dispõe o Regulamento de Custeio de Previdência Social.

A regra relativa à constituição de crédito previdenciário é regra sob o domínio da legislação tributária, posto se revestir da mesma natureza do tributo. Outras, vinculadas pela lei orgânica da seguridade social, se violar essa diretriz, são flagrantemente inconstitucionais. Não são qualificadas para alterar o caráter substantivo das normas gerais, veiculadas pelo Código Tributário Nacional, predominantes sobre as previdenciárias.

Dessa forma, os institutos, quando envolvendo matéria de cunho tributário, se submetem a disciplinas próprias do campo jurídico em que se acham embutidos e povoam o ordenamento jurídico por especificidade. Essa observância de critério por especialização do assunto legislado atende a necessidade de harmonização do sistema tributário.

Como se vê, ao crédito tributário previdenciário aplica-se o prazo quinquenal no tocante a sua constituição, mediante auto de infração, lançamento ou outros procedimentos administrativos. Se contemplado, no

---

<sup>94</sup>BRASIL. Código Tributário Nacional, artigos 124 e 139.

curso de dez anos, inflado com penduricalhos de toda ordem, deve ser impugnado ou embargado em processo judicial, podendo o sujeito passivo deduzir defesa sob a alegação de excesso de execução.

#### *4.2.2 Aspectos processuais*

A regra interna é no sentido de que o tributo ou a contribuição, passíveis de execução, demanda fixação do período de apuração, bem como a compatibilidade dos valores declarados e os apurados na documentação contábil e fiscal do contribuinte. Apenas daqueles contribuintes, cujos fatos geradores tenham ocorrido nos cinco anos, que antecede a emissão do MPF e no período de execução do procedimento fiscal, conforme Portaria REFB n.º 4.066, de 2 de maio de 2007, da Receita Federal do Brasil.

De posse desse instrumental normativo, que põe o contribuinte em segundo plano, está o Fisco apto a aparelhar a ação executiva fiscal com o mesmo figurando no polo negativo da relação obrigacional previdenciária. É assim porque a constrição do patrimônio privado se faz em função dos dados colhidos pelo representante do INSS.

Constituir o crédito tributário previdenciário significa percorrer longo caminho até o ponto final que culmina com a execução. Claro que, em contraposição a tal iniciativa, o executado dispõe de mecanismos processuais, que, nem sempre, são eficazes, para controverter com a pesada máquina fiscal.

Na seara administrativa desponta a possibilidade do manejo por parte do sujeito passivo de peça com feição impugnativa, arma posta a sua disposição a fim de que possa se contrapor à pretensão da Fazenda Pública. Pela exiguidade de tempo, entretanto, pode-se revelar inócua qualquer tentativa nesse sentido, principalmente, pela impossibilidade de levantar, em tempo

hábil, os documentos requeridos pela auditoria fiscal previdenciária.

Circunscreve a matéria ao âmbito exclusivo de infrações meramente formais. Como não guardam correlação com os impostos, pelo cunho autônomo de que se revestem, não permitem sua hostilização de forma eficiente, em face da ausência de condições instrumentais, capazes de estancar a investida estatal nem sempre legitimada do ponto de vista da legalidade.

Decerto a concessão do prazo de trinta dias, para a interposição de recurso impugnativo, evidencia sua faceta insuficiente ao objetivo colimado. Com efeito, uma vez consumada a atuação, seu reflexo já se faz sentir pela repercussão negativa que afeta o patrimônio do contribuinte, gerando, em consequência, redução indevida de seu patrimônio.

A complicação de ordem processual, secundada pela Lei de Execução Fiscal, inibe o acionamento da ação executiva, se, em curso, o auto de infração em sede administrativa. Nem lhe socorrem os embargos, tampouco lhe toca o benefício da denúncia espontânea, diante do caráter restritivo, decorrente da regra estabelecida no Código Tributário Nacional.

Eis a dificuldade com que se move o suposto devedor alcançado pela fiscalização previdenciária. Mesmo que razão assista ao contribuinte, somente lhe resta liquidar o débito ou requerer o parcelamento do mesmo. Fora dessas situações hipotéticas verá, entre impotente e incrédulo, o crédito tributário previdenciário ser inscrito em dívida ativa da Receita Federal do Brasil para posterior liquidação.

Nesse quadro desenhado pela pena fiscalista, no domínio do processo administrativo fiscal, pode-se perceber a força na alavanca que abre espaço para que seja constituído o crédito tributário. Nele também se veem

refletidos o efeito de sua formalização, a quantificação do prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada.

### **4.3 Causas extintivas do crédito previdenciário: a questão prescricional e decadencial**

A regra que estipula a decadência e a prescrição tributária acerca de matéria previdenciária em dez anos é regra fora do sistema jurídico, porque em desconformidade com a Constituição Federal. De fato, ao ser veiculada por lei ordinária vulnera o preceito nela contido, cujo comando indica que o assunto há de ficar aos cuidados de lei complementar, em homenagem ao princípio de hierarquia das leis.

Impõe salientar que o Superior Tribunal de Justiça, por sua Corte Especial, entendeu que a regra expressa no art. 45, da Lei n.º 8.112/91, ofende a do art. 146, III, *b*, da Constituição, já que com ela não guarda relação de compatibilidade. Reconheceu, portanto, a inconstitucionalidade no plano formal do referido preceito, surgindo a ineficácia do artigo questionado, instituidor da regra em questão, por incompatível com a ordem jurídica<sup>95</sup>.

Mas não é somente por essa única razão, porquanto assentada nos três planos – legislativo, doutrinário e jurisprudencial – que a decadência se pauta, tanto quanto a prescrição, pelo *prazo quinquenal* que é o que incide sobre a espécie. Assim, por trás disso, pode-se vislumbrar o casuísmo que encerra o preceito constante da norma antes referida, por absoluta incompatibilidade com a ordem jurídico-constitucional.

Com efeito, é matéria que se circunscreve à esfera de competência da chamada reserva legal. Com

---

<sup>95</sup>STJ. AI no REsp n. 616.348-MG, rel. Min. Teori Albino Zavascky.

efeito, os prazos prescricionais e decadenciais cingem-se ao âmbito de normas gerais, sendo a contribuição previdenciária um *tributo sujeito a lançamento por homologação*, aplica-se a regra do art. 173, I, do Código Tributário Nacional. Nesse sentido, vem decidindo o Superior Tribunal de Justiça, sob a ressalva de que tal se configura, se não houver qualquer antecipação do pagamento<sup>96</sup>. Neste caso, indubitável é o decaimento do direito.

Não se pode imputar a uma pessoa, sob a pena de incorrer em leviandade, a titularidade de comportamento delituoso, sem se ter elementos probatórios. Já revela excesso de zelo e, sobretudo, intenção deliberada de prejudicar quando o levantamento operado cobre espaço, inclusive, tragado pela prescrição extintiva do crédito tributário, sem qualquer iniciativa de se promover o respectivo lançamento do pretenso débito questionado pelo agente fiscal.

Disso resulta claro que, se dívida houver, esta somente pode ser legitimada se ainda dentro do quinquênio legal. Entretanto, isso não alcança os dirigentes da empresa, a quem não é dado o milagre da ressuscitação de empreendimento que já não mais responde pela sua capacidade econômica, esvaziada em razão da falta de recursos para a solvência de qualquer compromisso financeiro.

A contribuição da qual se trata, conquanto destinada ao financiamento da seguridade social, tem sua tessitura urdida fora do seu contexto estruturante. Perscrutar a decadencialidade ou a prescritibilidade é tarefa que implica em adequar tais institutos ao seu campo de abrangência. Nesse caso, situam-se fora do direito previdenciário, visto

---

<sup>96</sup>STJ. Arg. de Inconst. no RESP. 616.348/MG, rel. Min. Teori Albino Zavascki. Corte Especial.

encontrar ressonância e afinidade no âmbito das normas gerais da natureza complementar.

A exegese da relação jurídica exige antes de tudo auscultar a especificidade de que se reveste seu conteúdo intrínseco, para melhor discernir sobre sua estrutura substantiva. Por certo, diante de duas hipóteses, como é o caso vertente, cumpre estabelecer os contornos de cada uma, a fim de captar seu caráter de funcionalidade dentro do sistema jurídico.

Sobre o assunto, dois aspectos da maior importância e que devem ser sopesados em busca do equacionamento necessário: de um lado, há a matéria que deve ser deduzida como de seguridade social exclusivamente; e, de outro, a relativa à contribuição previdenciária propriamente dita. Vê-se logo que a decadência diz respeito a esta última, por se afigurar como matéria tributária, que não há de ser confundida com a primeira.

Em se tratando da contribuição previdenciária em matéria de natureza tributária, os procedimentos fiscais a ela pertinentes são executados pelos auditores fiscais da Receita Federal do Brasil, e instaurados por meio de mandado de procedimento fiscal. Circunscreve-se no âmbito da fiscalização cujo objetivo é a verificação do cumprimento das obrigações tributárias acessórias, visando, se for o caso, à constituição do crédito tributário que, inclusive, poderá culminar com a lavratura de auto de infração.

Valendo-se de outro critério, como se a contribuição social não fosse tributária, a referida instrução normativa amplia o prazo de levantamentos das informações, fazendo a seguinte ressalva: “No caso de auditoria em matéria previdenciária, o prazo a que

se refere o §1º será de dez anos”<sup>97</sup>. É evidente que há tratamento desigual para determinar o prazo decadencial, devendo prevalecer, como é óbvio, o fixado pela Constituição Federal, que é de cinco anos para os tributos.

Como se verifica, o procedimento fiscal resulta do tratamento unilateral que lhe dispensa o intérprete. Com efeito, o auditor fiscal e o procurador agem motivados pelo interesse estatal e, portanto, com parcialidade, pouco dando importância aos argumentos do sujeito passivo, já que sua missão primordial é o arrecadar por arrecadar, pouco importando o destino dado aos recursos vultuosos retirados do patrimônio privado.

Então, das regras que dispõem sobre infrações formais, pode-se dizer que geram consequências jurídicas irrelevantes. Nessa linha, os autos de infração, delas decorrentes, são constitutivos do somatório de obrigações acessórias inadimplidas ao longo de determinado espaço de tempo, enquanto não tragado pela prescrição ou decadência. Tal postura não foge à regra estatuída pela legislação vigente que legitima a atuação do auditor fiscal da Receita Federal do Brasil, no plano jurídico-institucional.

#### **4.4 Prejudicialidade tributária**

A razão relevante que deve ser ponderada, nessa seara, diz respeito à dúvida quanto à procedência ou não do crédito tributário. Essa incerteza é que redundando no que se convencionou chamar de questão prejudicial.

---

<sup>97</sup>O prazo prescricional é matéria já disciplinada pelo Código Tributário Nacional, que é quinquenal, e o Supremo Tribunal Federal já decidiu nesse sentido.

Nesse sentido, torna-se importante reproduzir a lição de Eduardo Reale Ferrari, citado por Nelson Bernardes de Souza:

[...] pragmaticamente, parece-nos que a solução a ser conferida para tormentosa discussão já presente na nossa atual legislação penal e processual penal, bastando reconhecer-se a dúvida tributária como verdadeira questão prejudicial heterogênea do procedimento criminal-fiscal [...] a controvérsia, portanto, quanto à existência ou não do tributo, conduz à instauração de uma prejudicial ao mérito da ação penal, cabendo ao julgador, suspender o processo criminal, enquanto não decidida a questão tributária, nos termos do art. 93 do Código de Processo Penal. Concomitante à suspensão do processo criminal, razoável será a suspensão da prescrição procedimental, nos termos do art. 116 do Código Penal, não fazendo sentido possibilitar-se o andamento da prescrição penal quando presente uma prejudicial. A suspensão da prescrição, nesse aspecto, configura-se como ponto de equilíbrio e justiça à instauração da prejudicial<sup>98</sup>.

Veja-se ainda a posição de Nelson Bernardes de Souza:

O ordenamento jurídico, analisado com um todo orgânico e harmônico não pode abrigar tais contradições e, segundo penso, ao Juiz não é lícito dar curso a tais disparidades, devendo antes estar atento ao que dispõe o art. 5º da LICC no sentido de que, na aplicação da lei, atenderá às exigências do bem comum e aos fins sociais a que se destina. Por tais considerações é de se reconhecer a existência de questão prejudicial ao exercício da ação penal por crimes contra a ordem tributária e por crimes previdenciários, qual seja, o término

---

<sup>98</sup>Disponível em: <<http://jus2uol.com.br/doutrina>>. Acesso em: 23 out. 2007.

do procedimento administrativo fiscal, que apontará a comprovação do resultado, demonstrará a existência de crédito tributário e condutas tendentes à redução ou supressão do tributo e que esse resultado se tenha verificado no plano fático<sup>99</sup>.

Não se reveste de plausibilidade jurídica, tendo presente a manifesta ausência de vontade da pessoa jurídica ou física de praticar ilícito, capaz de possibilitar o desencadeamento de ação penal. Trata-se de situação que, em linha de princípio, exige a concreção do ato delituoso, comportando arguir em seu prol a prejudicialidade tributária. É indissociável, portanto, a relação entre o ilícito penal e a perfeita apreensão do conteúdo normativo tributário capaz de dar conformação ao tipo delitivo.

Incide, na espécie, a teoria da prejudicialidade tributária engendrada pela doutrina italiana, de sorte que, sem esse esforço inicial, fica sobrestada qualquer iniciativa no sentido de instauração de ação penal, sob o crime infracional em matéria tributária. Há necessidade de constatação do ilícito tributário para dar ensejo ao ilícito penal para a formação do tipo penal, sem o que o tipo não se completa.

É missão do juízo criminal mergulhar fundo, no campo do direito tributário, para melhor fixar a noção conceitual dos elementos categoriais que pretende manejar. Patente é o caráter provisório do auto de infração, incapaz, por sua natureza, de estabelecer com segurança os contornos do ilícito penal tributário pela doutrina brasileira.

Como se vê, a questão prejudicial ou preliminar de mérito é que deve dar o tom na pesquisa acerca da

---

<sup>99</sup> *Ibidem.* .

infração. Decerto, a inexigibilidade de conduta antijurídica tem em mira não permitir que o contribuinte instaure a relação jurídica penal.

#### **4.5 Fontes primárias do auto de infração previdenciário**

As denominadas infrações formais, conformadas por uma extensa lista de situações, são as que podem ser consideradas como fontes primárias do auto de infração previdenciário. Tanto são encontradas em diversos dispositivos da Lei de custeio previdenciário, quanto no seu respectivo regulamento.

##### *4.5.1 Lei de custeio n.º 8.112/91*

A matéria questionada tem desdobramento em vários dispositivos da Lei de custeio previdenciário, que, abaixo, se transcreve visando à melhor compreensão dessa temática:

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

- I - preparar folhas-de-pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade Social;
- II - lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos;
- III - prestar ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS e ao Departamento da Receita Federal – DRF todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de interesse dos mesmos, na forma por eles estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização.
- IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, por intermédio de documento a ser

definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS.

[...]

§4º A não apresentação do documento previsto no inciso IV, independentemente do recolhimento da contribuição, sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente a multa variável equivalente a um multiplicador sobre o valor mínimo previsto no art. 92, em função do número de segurados, conforme quadro abaixo:

0 a 5 segurados	½ valor mínimo
6 a 15 segurados	1 x o valor mínimo
16 a 50 segurados	2 x o valor mínimo
51 a 100 segurados	5 x o valor mínimo
101 a 500 segurados	10 x o valor mínimo
501 a 1000 segurados	20 x o valor mínimo
1001 a 5000 segurados	35 x o valor mínimo
Acima de 5000 segurados	50 x o valor mínimo

§5º A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior.

§6º A apresentação do documento com erro de preenchimento nos dados não relacionados aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa de cinco por cento do valor mínimo previsto no art. 92, por campo com informações inexatas, incompletas ou omissas, limitadas aos valores previstos no §4º.

[...]

Art. 48. A prática de ato com inobservância do disposto no artigo anterior, ou o seu registro, acarretará a responsabilidade solidária dos contratantes e do oficial que lavrar ou registrar o instrumento, sendo o ato nulo para todos os efeitos.

[...]

§3º O servidor, o serventuário da Justiça, o titular de serventia extrajudicial e a autoridade ou órgão que infringirem o disposto no artigo anterior incorrerão em multa aplicada na forma estabelecida no art. 92, sem prejuízo da responsabilidade administrativa e penal cabível.

Art. 49. A matrícula da empresa será feita:

[...]

§3º O não cumprimento do disposto no inciso II e na alínea “b” do §1º deste artigo, sujeita o responsável a multa na forma estabelecida no art. 92 desta Lei.

[...]

Art. 52. À empresa em débito para com a Seguridade Social é proibido:

Parágrafo único. A infração do disposto neste artigo sujeita o responsável à multa de 50% (cinquenta por cento) das quantias que tiverem sido pagas ou creditadas a partir da data do evento, atualizadas na forma prevista no art. 34.

#### 4.5.2 Decreto Presidencial n.º 3.048/99

Seu diploma regulamentar também cuida de fixar os deveres instrumentais das empresas, enumerando, ao longo de diversos artigos, como as mesmas devem se comportar com relação às exigências fiscais:

Art. 225. A empresa é também obrigada a:

[...]

V - encaminhar ao sindicato representativo da categoria profissional mais numerosa entre seus empregados, até o dia dez de cada mês, cópia da Guia da Previdência Social relativamente à competência anterior; e

VI - afixar cópia da Guia da Previdência Social, relativamente à competência anterior, durante o período de um mês, no quadro de horário de que trata o art. 74 da Consolidação das Leis do Trabalho.

§5º A empresa deverá manter à disposição da fiscalização, durante dez anos, os documentos comprobatórios do cumprimento das obrigações referidas neste artigo,

observados o disposto no §22 e as normas estabelecidas pelos órgãos competentes<sup>100</sup>.

[...]

Art. 256. A matrícula da empresa será feita:

[...]

§3º O não cumprimento do disposto no inciso II do *caput* e no inciso II do §1º sujeita o responsável à multa prevista no art. 283.

[...]

Art. 263. A prática de ato com inobservância do disposto no art. 257 ou o seu registro acarretará a responsabilidade solidária dos contratantes e do oficial que lavrar ou registrar o instrumento, sendo nulo o ato para todos os efeitos.

Parágrafo único. O servidor, o serventuário da Justiça, o titular de serventia extrajudicial e a autoridade ou órgão que infringirem o disposto no art. 257 incorrerão em multa aplicada na forma do Título II do Livro IV, sem prejuízo das responsabilidades administrativa e penal cabíveis.

[...]

Art. 286. A infração ao disposto no art. 336 sujeita o responsável à multa variável entre os limites mínimo e máximo do salário-de-contribuição, por acidente que tenha deixado de comunicar nesse prazo.

Qualquer uma das situações, aqui, enumeradas pode ser objeto de auto de infração e, portanto, permitir a efetivação de auto de procedimento administrativo, visando a constituir o respectivo crédito tributário previdenciário. Essa possibilidade real tem propiciado o aparelhamento de um número expressivo de ações executivas sem fim, emperrando a máquina judiciária.

Munido do respectivo mandado, que se caracteriza pela sua especificidade, o agente da ação fiscal está

---

<sup>100</sup> Redação dada pelo Decreto n.º 4.729, de 2003.

credenciado a dar início ao procedimento de fiscalização. Nesse aspecto, a legislação propicia-lhe cobertura. A fiscalização começa de maneira consequente, a partir da emissão do termo de início da ação fiscal<sup>101</sup>, com respaldo nas regras cuja transcrição realça essa afirmação:

Art. 573. O Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, instituído pelo Decreto n.º. 3.969, de 2001, alterado pelo Decreto n.º. 4.058, de 2001, é a ordem específica dirigida ao AFPS, para que, no uso de suas atribuições privativas, instaure os procedimentos fiscais descritos nos incisos I e II do art. 569.

Art. 574. O MPF será emitido na forma de modelos adotados pela SRP e dele será dada ciência ao representante legal, ao mandatário ou ao preposto do sujeito passivo, nos termos do art. 588, por ocasião do início do procedimento fiscal<sup>102</sup>.

[...]

Art. 587. O MPF terá validade de até:

I - cento e vinte dias, nos casos de MPF-F e de MPF-E;  
II - sessenta dias, nos casos de MPF-D e de MPF-Ex.

§1º Os prazos previstos nos incisos I e II do caput poderão ser prorrogados pela autoridade outorgante, tantas vezes quantas forem necessárias, observado o disposto nos §§4º e 5º deste artigo<sup>103</sup>, por meio de:

I - registro eletrônico,<sup>104</sup> cuja informação estará disponível ao sujeito passivo na Internet mediante o código de acesso do MPF originário; ou

II - emissão de MPF-C, na impossibilidade de se efetuar a prorrogação do MPF na forma do inciso I<sup>105</sup>.

[...]

---

<sup>101</sup> Cf. Instrução Normativa MPS/SRP n.º 03, de 14 de julho de 2005, **DOU** de 15.07.2005.

<sup>102</sup> Redação dada pela IN MPS/SRP n.º 23, de 30.04.2007.

<sup>103</sup> Redação dada pela IN MPS/SRP n.º 20, de 11.01.2007.

<sup>104</sup> Acrescentado pela IN MPS/SRP n.º 20, de 11.01.2007.

<sup>105</sup> *Ibidem*.

§2º Os prazos referidos neste artigo são contínuos, excluindo-se, na contagem do prazo, o dia do início e incluindo-se o do vencimento.

§3º A contagem do prazo do MPF-E far-se-á a partir da data do início do procedimento fiscal, conforme previsto no §3º do art. 583.

§4º Deverá ser observado a cada ato de prorrogação o prazo máximo de sessenta dias, para procedimentos de fiscalização, e de trinta dias, para procedimentos de diligência<sup>106</sup>.

§5º Somente poderá ser prorrogado o MPF que não tenha sido extinto na forma do inciso II do art. 589<sup>107</sup>.

§6º Na hipótese do §1º deste artigo, o auditor responsável pelo procedimento fiscal fornecerá ao sujeito passivo, quando do primeiro ato de ofício praticado após cada prorrogação, o Demonstrativo de Emissão e Prorrogação, contendo o MPF emitido e as prorrogações efetuadas, reproduzido a partir das informações apresentadas na Internet, observado o disposto no §7º deste artigo<sup>108</sup>.

§7º Para fins do disposto no §6º deste artigo, entende-se por ato de ofício, a emissão de qualquer documento em que seja obrigatória a ciência do sujeito passivo de acordo com a legislação previdenciária<sup>109</sup>.

Nessa profusão de procedimentos eis que surge o desconhecido TIAF, agora de cunho intimatório no elástico espaço normativo ocupado pela previdência social:

Art. 591. O TIAF emitido privativamente pelo AFPS, no pleno exercício de suas funções, tem por finalidades cientificar o sujeito passivo de que ele se encontra sob ação fiscal e intimá-lo a apresentar, em dia e em local nele determinados, os documentos necessários

---

<sup>106</sup> *Ibidem.*

<sup>107</sup> *Ibidem.*

<sup>108</sup> *Ibidem.*

<sup>109</sup> *Ibidem.*

à verificação do regular cumprimento das obrigações previdenciárias principais e acessórias, os quais deverão ser deixados à disposição da fiscalização até o término do procedimento fiscal<sup>110</sup>.

§1º Será dada ciência do TIAF ao sujeito passivo na forma prevista no art. 588<sup>111</sup>.

§2º A ciência do TIAF dá início ao procedimento fiscal, implicando a perda da espontaneidade do sujeito passivo referido no §3º do art. 645<sup>112</sup>.

§3º O sujeito passivo deverá apresentar a documentação e as informações no prazo fixado pelo AFPS, que será de, no máximo, dez dias úteis, contados da data da ciência do respectivo TIAF<sup>113</sup>.

§4º A não apresentação dos documentos no prazo fixado no TIAF ensejará a lavratura do competente Auto de Infração, sem prejuízo da aplicação de outras penalidades previstas em lei<sup>114</sup>.

Aqui se encerra a salada de siglas MPF, MPF-F, MPF-D, MPF-EX, TIAF, TIAD concebida pela burocracia fiscal a emoldurar o quadro do *samba do crioulo doido*, criado pelo saudoso humorista Stanislaw Ponte Preta.

Art. 592. O Termo de Intimação para Apresentação de Documentos (TIAD) tem por finalidade intimar o sujeito passivo a apresentar documentos e informações no decorrer do procedimento fiscal, observado o disposto no art. 591<sup>115</sup>.

---

<sup>110</sup> Redação dada pela IN MPS/SRP n.º 23, de 30.04.2007.

<sup>111</sup> Acrescentado pela IN MPS/SRP n.º 23, de 30.04.2007.

<sup>112</sup> *Ibidem*.

<sup>113</sup> *Ibidem*.

<sup>114</sup> *Ibidem*.

<sup>115</sup> Redação dada pela IN MPS/SRP n.º 23, de 30.04.2007.

## 4.6 Débito em sede jurisdicional

Recheada de penduricalhos, tais como juros de mora, correção, multa, custos e honorários advocatícios, a dívida inflada bate às portas do Judiciário. Importa salientar que seu ajuizamento somente se concretiza se for de valor superior a 5 mil reais, para minimizar os custos do processo de execução. Esse patamar abaixo do parâmetro estabelecido, como antes enunciado, opera-se por sistemática própria. Sua inserção no plano da dívida ativa implica em imposição de parcelamento ao sujeito passivo, a ser processado no âmbito extrajudicial.

Se adimplido o valor correspondente à primeira parcela, tem-se como certo de que o sujeito passivo acolheu a iniciativa do Estado. Caso seja negativa a resposta do contribuinte, será efetivado novo lançamento de ofício, visando à constituição do crédito tributário previdenciário em nome do titular do débito.

Nada impede, entretanto, caso a junção de dois créditos atinja o limite fixado pela norma, ou seja, acima de 5 mil reais, que se instaure o processo de execução. Nessa perspectiva, tem-se como satisfeita a expectativa do comando legal que disciplina a matéria. Ocorrendo, entretanto, a hipótese concomitante de não pagamento ou de não parcelamento, ficará o devedor privado do manejo dos embargos à execução, em face de ausência desta última. Em decorrência disso, sofrerá restrições de ordem creditícia no âmbito dos negócios privados, a ponto de ter seu nome inscrito nos órgãos de proteção ao crédito, bem como impossibilitado de contrair financiamentos e ser contemplado com benefícios concedidos na esfera fiscal.

Já com referência ao crédito previdenciário que atinja o patamar convencionado, na órbita normativa, poderá ser objeto de inscrição e ajuizamento, sendo suscetíveis de

embargo judicial pelo contribuinte. Contrasta esse modo de proceder com o tratamento dado à obrigação contraída, abaixo do limite permitido legalmente.

Instala-se um conflito de valores, mesmo de ordem prática, determinado por tratamento desigual dispensado a contribuintes na mesma situação de inadimplência, o que não se compraz com o postulado de equidade. Vê-se, portanto, no exemplo posto, a nítida configuração de dois pesos e duas medidas, e não é essa absolutamente a postura que deve ser adotada com relação ao contribuinte, sob a pena de inversão da justeza do procedimento fiscal.

Claro que esse tipo de conduta distante da realidade fática contribuirá de forma decisiva para o desvirtuamento do processo. Enquanto os grandes devedores são contemplados com a postergação do pagamento; os pequenos, diversamente, são sufocados no contexto extrajudicial, em razão da impossibilidade processual de se oporem às exigências do Fisco, mesmo consideradas ilegítimas.

Como doutrina, Ricardo Cunha Chimenti<sup>116</sup>, ao comentar que a regra do art. 136, do CTN, configura responsabilidade objetiva, então é lícito concluir que as infrações formais não se confundem como crime de sonegação fiscal, como assentado no art. 337-A, do Código Penal. E os pretensos crimes contra a ordem tributária, também escorados nessa mesma premissa, não passam de mera ficção instituída pelo legislador.

Dizer que as obrigações acessórias, porque prescritas legalmente, não podem ser afastadas pelo magistrado, com supedâneo em critérios subjetivos, incorre em grave erro de percepção. Deveras, não há teoria,

---

<sup>116</sup> CHIMENTI Ricardo Cunha. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2003.

por maior que seja a formalização engendrada por seus mentores, capaz de arrostar a ambiguidade impregnada no conteúdo da lei. Esta, em maior ou menor escala, expressa de forma candente a vagareza em que se funda o sistema jurídico positivo.

Por conseguinte, revela-se, ainda, impotente para desconsiderar o caráter subjetivo que conforma o modo de interpretação de qualquer que seja o ator jurídico. Tudo perpassa pela ótica da dinamização do social em correção com as estruturas político-econômicas. As empresas gastam tempo considerável para se desincumbirem do cumprimento de suas obrigações principais e acessórias na esfera administrativa. Tantas são as exigências que fazem consumir 108 dias por ano para a consecução desse desiderato. A burocracia se alia à complexidade do sistema tributário para dificultar a vida empresarial, como se vê:

Não bastasse a elevada carga tributária, que taxa pesadamente tanto as pessoas físicas como as empresas, o Brasil tem também o Sistema Fiscal Tributário mais complexo do mundo. Isso faz do País o líder de um ranking negativo — aquele em que as empresas mais gastam tempo para cumprir suas obrigações tributárias<sup>117</sup>.

#### 4.7 Conclusões

O objetivo precípua deste estudo foi o de demonstrar as vicissitudes da inscrição e da contribuição do crédito relativo à contribuição social previdenciária, tomando-se como base a sua natureza tributária. Assim, restou demonstrado que, deslinde da controvérsia,

---

<sup>117</sup> CEZARI, Marcos. Brasil lidera *ranking* da burocracia Fiscal. **Folha de São Paulo**, São Paulo, 24 nov. 2007, p. B13.

passa pela intercomunicação entre as esferas penal e tributária, quando se trata de ilícito penal.

Há um excessivo número, até abusivo, de situações suscetíveis de configurar infrações fiscais e, portanto, capazes, se descumpridas, de penalizar o contribuinte. Além de improdutivas com termos de arrecadação tributária, prejudicam os empresários pela necessidade de recorrer a especialistas para atender aos desvarios da Fazenda Pública. Ademais, o código previdenciário, inflado com juros de mora, correção, multa, custo, honorários advocatícios e outros penduricalhos, constitui um desestímulo à atividade produtiva. É preciso mudar essa cultura estritamente arrecadatória que move a administração fiscal no Brasil.

Como se denota, as contribuições previdenciárias e multas delas decorrentes devem ser lançadas em sintonia com a regra estatuída no Código Tributário Nacional (art. 142). É importante assinalar, entretanto, que o número exagerado de autos de infrações não convém ao interesse público, porque poderá suscitar um conflito desnecessário entre a administração fiscal e o contribuinte pela simples inobservância, por parte do contribuinte, de deveres instrumentais pouco relevantes para o orçamento da Seguridade Social.

O simples fato, que encerra as expressões, deixa de prestar ou exibir papéis das mais variadas espécies, não tem o condão de caracterizar conduta capaz de permitir a lavratura de autos de infração em série. É preciso notar, ademais, que o papelório, em questão, serve apenas para abarrotar os armários do serviço público, documentos sem qualquer utilidade prática. De modo que é preciso rever a sistemática relacionada com o mandado de procedimento fiscal ou aviso de fiscalização, a bem da Fazenda Pública e do sujeito passivo da relação obrigacional.

Da questão exposta, é lícito concluir, ainda, que

- a) são inquestionáveis as vicissitudes do crédito previdenciário em face da sistemática adotada para sua inscrição e cobrança. Inexiste um programa sistematizado de recuperação fiscal no âmbito do INSS em vista da satisfação dos seus créditos;
- b) a diversidade de multas, instituídas pela legislação de regência tem determinado certa dificuldade na sua formulação em face do descumprimento de deveres instrumentais. O agente fiscal previdenciário, responsável pelo auto de infração, tem de adequar o fato concreto à lista de infrações capituladas ao longo da Lei de Custeio da seguridade social<sup>118</sup>;
- c) as multas impostas ao sujeito passivo de relação obrigacional são desprovidas de expressão econômica, daí funcionarem como mero instrumento e intimidação. De igual modo, têm trazido transtornos à atividade empresarial, que desvia energia para atender exigências burocráticas que oneram seus custos operacionais, na medida em que essas multas são infladas com acréscimos que se incorporam ao encargo tributário cuja carga já é escorchante;
- d) extingue-se o crédito previdenciário tal qual o crédito tributário, porquanto sejam da mesma natureza jurídica. Aplica-se a regra quinquenal ao prazo decadencial e não do art. 45 da Lei n. 8.212/91, que desatende aos desígnios da Constituição da República. Vulnere seu art. 146, III, “b”, e, portanto, é inconstitucional;
- e) o sujeito passivo somente deve responder a ação penal por crime de sonegação da contribuição social previdenciária se o crédito dela decorrente estiver definitivamente constituído. Isto porque há a inafastável intercomunicação entre o penal e o tributário, incidindo, na hipótese, o chamado postulado da prejudicialidade;
- f) o tratamento dispensando a obrigação de pouca monta, isto é, abaixo de 5 mil reais, fere o princípio da razoabilidade. A inadimplência do montante global ou do

---

<sup>118</sup> Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, artigos 32 e 33.

parcelamento, que não pode ser ajuizado, impede o manejo de embargos pela ausência da ação de execução. Decorrente disso poderá o contribuinte sofrer restrições de crédito. Acima daquele valor, comporta impugnação, já que pode ser inscrito e ajuizado e assim embargado. Trata-se de tratamento discriminatório, instalando um conflito de ordem prática diante da desigualdade de contribuintes na mesma situação de devedor.



**IMPrensa UNIVERSITÁRIA**

---

IMPRESSO NA GRÁFICA DA UNIVERSIDADE ESTADUAL DE SANTA CRUZ - ILHÉUS-BA

# 06

As organizações sociais são entes da administração descentralizada, por ato administrativo complexo e não por contrato de gestão, pois não se subordinam ao estatuto das licitações. A declaração de papel imune pela pequena empresa sugere a inércia do Fisco, mas não pode sua ausência, seu objeto de penalidade pecuniária autônoma e, portanto, sem justa causa. A contribuição social para saúde proposta pelo Congresso Nacional constitui o imposto novo, de caráter cumulativo, e tem o mesmo fato gerador em base de cálculo do IOF. Conclui pelas vicissitudes do crédito previdenciário em razão da sistemática adotada para sua inscrição e cobrança. O INSS não dispõe de programa satisfatório de recuperação scal de seus créditos previdenciários.

ISBN 978-85-7455-387-0



9 788574 553870

