



PARECER
PGFN/CAT/Nº 10 /2018

Documento público, nos termos da Lei 12.527/2011 (Lei de Acesso à Informação – LAI).

INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. CAPACIDADE TRIBUTÁRIA. ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA. CONTRIBUIÇÕES DO SISTEMA S.

Requisição de informações pela PGR. Constitucionalidade do art. 3º, § 2º, da Lei nº 11457, de 2007. Delegação da capacidade tributária ativa a pessoas jurídicas de direito privado. Contribuições devidas a terceiros. Entidades do Sistema “S”.

I

Proveniente da Procuradoria-Geral da República (PGR), vem a esta Coordenação-Geral de Assuntos Tributários da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (CAT/PGFN)¹ o **Ofício AsJConst/SAJ/PGR/139/2017, de 4 de setembro de 2017**, subscrito pelo então Procurador-Geral da República, com o seguinte teor:

Cumprimento Vossa Excelência e informo que tramita procedimento administrativo na Procuradoria-Geral da República, para análise de constitucionalidade do art. 3º, § 2º, da Lei 11.457, de 16 de março de 2007, e da Lei 15.433, de 15 de janeiro de 2007 (*sic*), que dispõe sobre a administração tributária federal. De acordo com a representação, interpretação do dispositivo legal tem admitido arrecadação direta de contribuições por entidades integrantes do Sistema S.

Para instrução do procedimento administrativo, solicito, com amparo na Lei Orgânica do Ministério Público da União (Lei Complementar 75, de 20 de maio de 1993), art. 8º, II, prestar as informações que considerar relevantes acerca do tema, com a brevidade possível.

2. O expediente vem instruído com cópia do **Ofício nº 159/2014-GSAOLI, de 25 de novembro de 2014**², por meio do qual o Senador da República Ataídes Oliveira formula representação sobre “gravíssimos fatos envolvendo a arrecadação e o uso, com desvio de finalidade, de recursos públicos vultosos direcionados às entidades do chamado **Sistema ‘S’**, composto pelo SENAR, SENAC, SESC, SESCOOP, SENAI, SESI, SEST, SENAT, SEBRAE e outras”, pedindo, ao final, “que se aprofunde nas denúncias” ali apresentadas.

¹ O expediente ingressou nesta PGFN primeiramente como cópia (reg. 311687/2017), posteriormente anexada ao original (reg. 312284/2017).

² Que deu origem ao procedimento administrativo nº 1.00.000.001438/2015-44 no âmbito da PGR.



II

3. Em síntese, o Ofício nº 159/2014-GSAOLI afirma que as contribuições sociais ao chamado “Sistema S” possuem natureza tributária, razão pela qual sua arrecadação “deve ser pautada pelas mesmas regras que regem a arrecadação dos demais tributos de competência da União”. Nesse sentido, cita o inciso XXII do art. 37 da Constituição da República, incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003, *in verbis*:

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

4. Com base nesse dispositivo, a citada representação afirma não haver “margem constitucional para a delegação dessa importante atividade estatal, em especial para entidades de direito privado”. Acrescenta que o art. 7º da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN) “estabelece a indelegabilidade da competência tributária, exceto no que toca às funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, que pode ser conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra de mesma natureza”.

5. Na sequência, o denunciante refere-se aos arts. 2º e 3º da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007, que atribuíram à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) competência para “fiscalizar e arrecadar as contribuições previdenciárias e, também, aquelas devidas a terceiros, vale dizer, aquelas devidas às entidades do Sistema ‘S’”. No entanto, segundo o Parlamentar, “uma ilegítima restrição contida no § 2º do art. 3º da Lei 11.457/2007 [teria] sido utilizada para legitimar, de forma absurda, a arrecadação direta das contribuições por algumas das entidades integrantes do Sistema ‘S’”. Nesse ponto, reportando-se ao item nº 20 do Acórdão nº 2.527/2012-TCU-Plenário, asseverou que “o SENAI e o SESI fiscalizam e arrecadam parte de suas receitas de contribuições diretamente das indústrias, sem qualquer intervenção da SRFB”, o que implicaria afronta à literalidade do inciso XXII do art. 37, por constituir delegação a entes privados das funções de fiscalizar e arrecadar tributos.

6. Na sequência, o Parlamentar alega: (i) que não teria encontrado no Congresso Nacional apoio para questionar a constitucionalidade dessas normas; (ii) que o Sistema “S”



consistiria, à época, “uma verdadeira caixa-preta que [precisaria] ser aberta e vasculhada pelas instituições de controle e fiscalização do Brasil”; (iii) que não seria possível saber, com precisão, qual o investimento realizado pelo Sistema “S” em suas atividades-fim, uma vez que nem as receitas nem as despesas efetuadas por esse Sistema entrariam no orçamento da União; (iv) que essas entidades não observariam as normas de publicidade e transparência com relação às suas receitas e despesas, cogitando-se suposto desvio de finalidade; (v) que o TCU teria apurado a existência de poucos cursos gratuitos oferecidos pelas entidades do Sistema “S”; e (vi) que as contratações realizadas por essas entidades não se submetem à Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993.

7. É o relato do essencial.

III

8. Trata-se de requisição de informações endereçada a esta PGFN pela Procuradoria-Geral da República, com vistas ao exame da constitucionalidade do disposto no § 2º do art. 3º da Lei nº 11.457, de 2007, mais precisamente no que concerne à possibilidade de arrecadação direta de contribuições por entidades integrantes do Sistema “S”.

9. As informações que esta CAT/PGFN considera relevantes sobre o tema são apresentadas a seguir.

10. Especificamente quanto à arrecadação direta pelas entidades do “Sistema Indústria” (Sesi e Senai), esta CAT/PGFN foi instada a se manifestar no curso do levantamento realizado pela Secretaria de Macroavaliação Governamental do Tribunal de Contas da União (Semag/TCU) “com o objetivo de conhecer a sistemática da arrecadação do Sistema S, em particular quanto aos seus aspectos legais”³. Em resposta, foi exarado o **Parecer PGFN/CAT nº 333/2010** (anexo⁴), aprovado pela então Procuradora-Geral da Fazenda Nacional, do qual destacamos os seguintes excertos:

4. Tais contribuições possuem natureza jurídica de tributo, da espécie contribuição parafiscal social geral, conforme o histórico julgado acerca da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, Relatado pelo Ministro Carlos Veloso – RE 138.284-8/CE, que expressamente listou a contribuição para o SESI.

³ Relatório de Levantamento (RL) nº 030.409/2008-4, que deu origem ao Acórdão nº 3.214/2013-TCU-Plenário (Relator: Min. José Múcio Monteiro. Data da sessão: 27/11/2013. Ata nº 47/2013).

⁴ Anexamos também cópia do Parecer PGFN/CAT nº 1.324/2006, citado na manifestação em tela.



5. Dessa classificação, podemos extrair o primeiro paradigma para guiar a solução da questão: a parafiscalidade ou extrafiscalidade. Conceitualmente, “Parafiscalidade é a atribuição da capacidade ou titularidade de certos tributos a certas pessoas, que não são o próprio Estado, em benefício das próprias finalidades”. Então, “quando uma pessoa que não aquela que criou o tributo vem a arrecadá-lo para si própria, dizemos que está presente o fenômeno da parafiscalidade”. Com matriz constitucional nos arts. 149 e 240, fica clara a sua maior característica: a destinação específica do recurso para a finalidade constitucional expressa, ou seja, cumprir o interesse das categorias econômicas, pelo financiamento de serviço social e formação profissional vinculadas ao sistema sindical.

6. O segundo importante paradigma é a regra de interpretação pela qual as normas infralegais devem ser interpretadas conforme a Constituição, e não o movimento inverso.

7. A Constituição, ao definir as limitações ao Poder de Tributar, diz que é vedado exigir tributo sem lei que o estabeleça. Adicionalmente, em seu art. 146, inciso II, determina que a Lei Complementar irá dispor sobre tais limitações. O Código Tributário Nacional – recepcionado como Lei Complementar – expressamente diz quais são os elementos da tributação que devem estar presentes em lei, quais sejam, a definição do fato gerador, o sujeito passivo, a alíquota e a base de cálculo. Ou seja, o CTN que é a norma constitucionalmente eleita para dispor sobre a aplicação do princípio da legalidade em matéria tributária, não elencou a determinação sobre a pessoa que vai cobrar entre os elementos necessários que devem constar em lei.

8. Observe-se que a exigência de lei para a instituição de tributo é consequência da garantia constitucional de que ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer algo, senão em virtude de lei. Para o cidadão é importante que a lei traga claramente se ele é contribuinte e como calcular do quanto devido. Em que órgão da administração ele irá pagar, é constitucionalmente irrelevante. Portanto, não se pode alegar inconstitucionalidade da atribuição ao SENAI ou ao SESI para cobrar os tributos que, ao final, fazem jus ao produto da arrecadação. Já tivemos oportunidade de nos manifestar sobre a possibilidade jurídica de delegação de competência para arrecadar tributos, a capacidade tributária ativa, mesmo que para entidades de natureza privada. Do Parecer PGFN/CAT nº 1.324/2006, destacamos:

“4. Primeiramente, cabe uma breve consideração sobre o sujeito ativo da relação jurídica tributária. Em sentido amplo, sujeito ativo é a pessoa titular de um determinado direito ou aquela que, embora não seja titular, seja capaz de exercer este direito. Legalmente, encontramos o art. 119 do Código tributário Nacional que assim dispõe:

“Art. 119. Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.”

5. Como se vê no presente caso, e em outras contribuições, a União constantemente delega a cobrança de tributos a Autarquias, Conselhos Profissionais e até mesmo a algumas pessoas jurídicas de direito privado, por exemplo, o Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial – SENAC, e demais instituições do chamado Sistema S.

6. Para esclarecer a questão, nos valem da lição de Luciano Amaro:

[...]

As pessoas que a lei põe na condição de credores de obrigações tributárias nas situações comentadas, embora não tenham competência tributária (isto é, não possuam aptidão constitucional de criar tributos), detêm capacidade tributária ativa, isto é, são habilitadas a figurar no polo ativo de obrigações tributárias. Nesse sentido é que deve ser entendido o art. 119 do Código Tributário Nacional, ao falar de competência para exigir o cumprimento da



obrigação tributária. Esse dispositivo peca, porém, quando supõe que o credor da obrigação tributária necessariamente tenha de ser pessoa jurídica de direito público, quando se sabe que o sistema constitucional admite a existência de outras entidades na condição de credoras de obrigações tributárias. Não vemos que outro rótulo dar a elas a não ser o de sujeito ativo de obrigação tributária.”(Direito Tributário Brasileiro – 11ª edição – Ed. Saraiva – pág. 292)

7. Este posicionamento, corroborado por Paulo de Barros Carvalho e Bernardo Ribeiro de Moraes e contrariado por Hugo de Brito Machado e Ricardo Lobo Torres, tem encontrado eco na jurisprudência. Destacamos do voto do Ministro Garcia Vieira no Recurso Especial nº 413.592:

“O INSS é parte legítima para a causa porque é órgão arrecadador e fiscalizador da contribuição objeto deste mandado de segurança e, para isso, recebe uma porcentagem do montante recolhido (art. 94, da Lei nº 8.212/91) O SESC e o SENAC também são partes legítimas ad causam porque a eles são destinadas aludidas contribuições, sendo estas entidades os sujeitos ativos da contribuição social em questão” (grifos nossos)

8. Assim sendo, vemos que tanto pessoas de direito público como de direito privado podem ser credoras de tributos, figurando como sujeito ativo da relação.”

[...]

11. Dessa forma, com base na legislação, na doutrina e na jurisprudência apresentadas, opinamos pela regularidade da cobrança para o SENAI e SESI que de forma direta promove a arrecadação das contribuições que a lei lhes destina.

11. O procedimento no qual fora solicitada a manifestação *supra* culminou no Acórdão nº 3.214/2013-TCU-Plenário⁵, do qual destacamos os seguintes trechos:

VOTO (Min. José Múcio Monteiro):

[...]

11. Deve-se reconhecer, contudo, que eventual alteração da sistemática atualmente vigente para incluir, entre as atribuições da RFB, o recolhimento contribuição adicional (art. 6º do Decreto-lei 4.048/1942), implicaria mudança de procedimentos, envolvendo custos com a adequação de sistemas e manuais, além de treinamento de pessoal. Some-se ao fato de o órgão ter alegado “*ser inviável, do ponto de vista técnico, implantar rotina especial para arrecadar tal tributo, porquanto suas peculiaridades requerem procedimento estranho à atividade fiscal tributária, consistente na contagem mensal do número de empregados da empresa, a fim de saber se naquele mês haverá incidência da contribuição adicional*”.

12. Em síntese, estamos diante de uma situação em que todos os atores envolvidos, inclusive a Receita Federal, são uníssonos em repudiar a proposta de alteração da forma de recolhimento das contribuições fiscais devidas ao Sesi e Senai, mesmo reconhecendo que o arcabouço normativo que o sustenta talvez não seja o mais apropriado.

13. Por outro lado, é importante assinalar que não existe impedimento, sob o aspecto legal, à atribuição de capacidade arrecadatória aos integrantes do Sistema S, em relação aos tributos que lhes são devidos. A propósito, a Lei 8.706/1993 (art. 7º, § 1º) autoriza o Serviço

⁵ Relator: Ministro José Múcio Monteiro. Ata 47/2013. Sessão realizada em 27 de novembro de 2013.



Social do Transporte (Sest) e o Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte (Senat) a recolherem diretamente as contribuições destinadas ao seu custeio, apesar de essas entidades ainda não exercerem, efetivamente, tal prerrogativa.

14. Visto por esse prisma, a questão toma contornos mais de uma lacuna legislativa do que propriamente de uma irregularidade, uma vez que a simples edição de uma norma atribuindo capacidade tributária ativa ao Sesi e Senai, como foi feito com o Sest e o Senat, sanaria de vez a discussão.

15. Registro ainda, por pertinente, que o encaminhamento proposto pela Semag, no sentido de determinar a centralização, na RFB, da arrecadação das contribuições devidas ao Sesi, ao Senai implicaria, para sua implementação, considerável ônus aos agentes envolvidos, sem que haja vantagens do ponto de vista do interesse público.

[...]

21. Por último, manifesto-me de acordo com a proposta de expedição de determinação ao Sesi e ao Senai para que divulguem anualmente na internet as respectivas propostas orçamentárias e, mensalmente, os valores recebidos à conta das contribuições sociais gerais e as aplicações efetuadas, discriminadas por finalidade e região. Trata-se de medida consentânea à transparência que deve permear todo o ciclo de previsão, arrecadação e dispêndio de verbas públicas.

22. Ressalvo apenas que, conforme alertado pelo Ministro Raimundo Carreiro em declaração de voto apresentada quando do julgamento deste feito, a Lei 12.708/2012 (LDO/2013) já tratou da matéria nos seguintes termos:

[...]

Assim, divirjo parcialmente, pelos motivos acima expostos, da proposta de encaminhamento formulada pela Semag e voto por que o Tribunal adote o acórdão que ora submeto à deliberação do Plenário.

Sumário

LEVANTAMENTO NA SISTEMÁTICA DE ARRECADAÇÃO DO SISTEMA S. APARENTE AUSÊNCIA DE COMPETÊNCIA LEGAL PARA O RECOLHIMENTO DIRETO DE TRIBUTOS PELO SESI E SENAI. PROPOSTA DE ATRIBUIR A TAREFA À RECEITA FEDERAL. ARCABOUÇO NORMATIVO VIGENTE HÁ MAIS DE 40 ANOS. POSSÍVEL LACUNA LEGISLATIVA. CIÊNCIA DOS FATOS ÀS ENTIDADES INTERESSADAS. ARQUIVAMENTO.

Acórdão

VISTOS, relatados e discutidos estes autos de levantamento realizado pela Secretaria de Macroavaliação Governamental (Semag) com o objetivo de conhecer a sistemática de arrecadação do Sistema S, em particular quanto aos seus aspectos legais.

ACORDAM os Ministros do Tribunal de Contas da União, reunidos em Sessão Plenária, ante as razões expostas pelo Relator e com fundamento no art. 70, parágrafo único, da Constituição Federal, no art. 43, inciso I, da Lei 8.443/1992 c/c o art. 250 do Regimento Interno do TCU, em:

9.1. determinar às entidades constituídas sob a forma de serviço social autônomo que, nos termos do art. 115 da Lei 12.708/2012, divulguem, trimestralmente, nas respectivas páginas na internet, em local de fácil visualização, os valores arrecadados e a especificação de cada



receita e de cada despesa constantes dos respectivos orçamentos, discriminadas por natureza, finalidade e região;

9.2. autorizar a Semag a diligenciar a Secretaria da Receita Federal do Brasil para comprovar o atendimento aos itens 5.1.3 e 8.1.2 do Acórdão 1527/2008 – 2ª Câmara e a monitorar o cumprimento do item 9.1 acima;

9.3 dar ciência deste acórdão, bem como do relatório e voto que o fundamentam, ao Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (Senai), ao Serviço Social da Indústria (Sesi), ao Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial (Senac), ao Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (Sebrae), à Secretaria da Receita Federal do Brasil, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, à Secretaria de Orçamento Federal, ao Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome, ao Ministério do Trabalho e Emprego e à Casa Civil da Presidência da República;

9.4. arquivar os presentes autos.

12. Sobre o tema, é oportuno destacar também o **Parecer PGFN/CAT nº 453/2010** (anexo), em que se discutiu decisão na qual a Primeira Turma do Tribunal Superior do Trabalho entendera pela falta de legitimidade da então Confederação Nacional da Agricultura (atual Confederação da Agricultura e Pecuária – CNA) para efetuar a cobrança da contribuição sindical rural:

18. Passando a analisar a segunda questão suscitada no item 15 supra (ou seja, sobre a legitimidade ativa da CNA para promover ao “lançamento” e/ou à “cobrança” dos valores devidos a título de “contribuição sindical rural”) temos de lembrar, inicialmente, que estamos, em matéria de “contribuição sindical” em geral, no domínio da parafiscalidade, ou seja – e conforme já antecipado no item 8.1 supra – referindo a exação cuja legitimidade constitucional diz precisamente respeito à destinação normativa específica do respectivo recurso para finalidade constitucionalmente qualificada e explicitada (é, como também já apontamos, a “referibilidade”), no caso, a manutenção da estrutura sindical como institucionalidade representativa de categoria profissional ou econômica. E, ainda que a apuração e apropriação de tais recursos não necessariamente – para este mesmo fim de sua legitimidade constitucional – tenha de operacionalizar-se diretamente pela entidade afinal destinatária dos recursos apurados coativamente dos respectivos sujeitos ativos, o fato é que inexistente vedação ou impropriedade a que assim se proceda, independentemente de ser a referida entidade destinatária de natureza pública ou não:

“O sujeito ativo de uma relação jurídica é o titular do direito subjetivo de exigir seu cumprimento; o credor da obrigação. Será uma pessoa jurídica quando se constituir numa unidade de pessoas voltada para a consecução de certos fins e reconhecida pela ordem jurídica como titular de direitos e obrigações. E será pessoa jurídica de *direito público*, por ter sido instituída por lei, podendo tanto constituir-se na administração direta (União, Estados Municípios e Distrito Federal), como indireta (órgão descentralizado, com personalidade jurídica própria para o exercício de atividades de interesse público, como as autarquias e as fundações públicas). Só a lei editada pela pessoa jurídica competente para instituir o tributo pode designar o sujeito ativo, que integra, juntamente com o passivo, o critério pessoal da regramatrix de incidência tributária. O sujeito ativo normalmente coincide com a pessoa constitucional titular da competência tributária. Mas a lei pode também atribuir a



titularidade de um tributo à pessoa diversa, devendo, neste caso, referir-se de forma expressa à transferência.

Apontando a lei um sujeito ativo diverso do titular da competência impositiva, poderemos estar diante de duas situações juridicamente distintas: (a) o sujeito ativo, que não é o titular da competência, recebe atribuições de arrecadar e fiscalizar tributo, executando as normas legais correspondentes, com todas as garantias e privilégios processuais, mas não fica com o produto da arrecadação, isto é, transfere-o ao ente público ou a quem a lei determinar; temos, aqui, uma hipótese de sujeição ativa auxiliar (ex: INSS arrecadando o salário-educação e transferindo-o ao FNDE); ou (b) o sujeito ativo indicado recebe as mesmas atribuições do item “a”, acrescidas da disponibilidade sobre os valores arrecadados; verificamos aqui, por sua vez, a parafiscalidade.

Nesse sentido, toda vez que a lei determinar a transferência da titularidade da sujeição ativa, acrescida do direito à utilização do produto de arrecadação, em benefício próprio, para cumprimento das finalidades constitucionais atribuídas, estaremos diante da parafiscalidade.

Poderão ser sujeitos ativos de tributos parafiscais as pessoas jurídicas de direito público, com ou sem personalidade política, e as entidades paraestatais, que são as pessoas jurídicas de direito privado, desde que desenvolvam atividade de interesse público. Ainda, as pessoas de direito privado, designadas pela lei para colaborar com a Administração Pública. A parafiscalidade encontra-se presente nas contribuições especiais, especificamente nas contribuições sociais e na de interesse de categorias profissionais (art. 149 da CF). Nessas hipóteses, o sujeito ativo é o ente parafiscal (INSS, CREA, OAB), e não a União Federal, titular da competência tributária para a instituição desses tributos.

O art. 119, no entanto, não prevê a parafiscalidade, estabelecendo como sujeito ativo da relação jurídica tributária tão só a pessoa jurídica de direito público, competente para a instituição de tributos. Essa prescrição inevitavelmente gera as críticas ao final desenvolvidas, tendo em vista que não se sustenta perante uma interpretação sistemática de nosso ordenamento.

[...]

Duas são as críticas que devem ser formuladas ao conteúdo do art. 119 do CTN. A primeira delas diz respeito ao fato de que o sujeito ativo da obrigação não é somente a pessoa jurídica de direito público titular da competência, mas todo aquele previsto pela lei – editada pela pessoa política competente para a instituição de tributos – como titular do direito subjetivo de exigir o cumprimento da obrigação. Essa pessoa, como vimos, não necessariamente coincide com o ente competente para a criação da norma, podendo ser qualquer terceiro perseguidor de finalidades públicas, que irá arrecadar e fiscalizar o tributo, além de deter a disponibilidade sobre os valores arrecadados. Observe-se, nesse contexto, que em algumas situações – contribuições sociais e de interesse de categorias profissionais (art. 149 da Constituição) – o sujeito ativo é o ente parafiscal (INSS, CREA, OAB), desprovido de competência. Por isto, equivocado parece-nos entender que o sujeito ativo, no atual sistema jurídico brasileiro, deve ser tão somente a pessoa jurídica de direito público titular de competência.”⁶

18.1. Identicamente expõe a excelente obra de Simone Lemos Fernandes. Inicialmente esclarece a autora – com apoio em diversos autores pátrios que refere (Régis de Oliveira Fernandes, Estevão Horvath, José Eduardo Soares de Mello, Misabel Derzi, Heleno Tórres,

⁶ FERRAGUT, Maria Rita. “Artigos 119 e 120”. In *Comentários ao código tributário nacional*. São Paulo: MP, 2005, p. 981/982.



Bernardo Ribeiro de Moraes, José Marcos Domingues de Oliveira, etc.) – que se trata na espécie de legítima delegação de capacidade tributária ativa (própria à condição de “sujeito ativo”, na dicção do CTN já acima referida) – com consequente “desorçamentarização das receitas arrecadadas” (“delegação da capacidade tributária ativa sem retorno, para os cofres da pessoa tributante, da receita arrecadada, que não figura no orçamento estatal”) –, e não qualquer espécie de “delegação de competência” (no mesmo sentido desde sempre admitido pelo art. 7º, *caput* – em geral – e § 3º – para o caso particular aqui analisado –, do CTN). Na sequência, pontifica qual seria, mesmo desde a perspectiva que assume (na esteira das lições de José Marcos Domingues de Oliveira e Misabel Derzi) como sendo tais operações opções estatais *ex lege* como consequentes e motivadas “por mudanças de concepção do papel do Estado”, a correspondente legitimação constitucional, *verbis*:

[...]


18.2. Igualmente assim se pronunciou esta Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, no Parecer PGFN/CAT n. 1.324/2006, de 06 de julho, da lavra do Dr. Ronaldo Affonso Nunes Lopes Baptista, especificamente nos seus itens 5 a 8:

[...]

19. Não se pode desconsiderar, ademais, (a) que o próprio CTN, praticamente desde a sua origem (por força do disposto no Decreto-lei n. 27, de 14 de novembro de 1966), reconhecera esta situação e ressaltava a sua não plena e perfeita incidência (conceitual e/ou normativa *stricto sensu*) sobre tais exações *parafiscais*, conforme resulta inequivocamente expresso no seu art. 217, (b) que, independentemente de seu papel normativo na vigente ordem constitucional (CF-88, art. 146, incisos I, II e III), o CTN, como qualquer outra norma infraconstitucional, deve ser interpretado à vista do disposto na Lei Maior (no caso, em atenção não apenas ao sistema do art. 149 mas, também, ao modelo geral sindical do art. 8º, ambos da Carta de 1988), e não o contrário, e (c) que, inclusive à luz de tudo quanto anteriormente exposto, mesmo relativamente ao *conceito* fixado no art. 142 do CTN (ou seja, do “lançamento” como “procedimento constitutivo do crédito tributário” cuja atribuição é “privativa” da “autoridade administrativa”) há, com farto reconhecimento inclusive jurisprudencial pelas Cortes Superiores, outras formas de constituição do crédito tributário *independentes* daquela antes referida, conforme detalhadamente referenciado na nota de rodapé n. 33, *supra*⁷, a partir do reiterado e firme pronunciamento da 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça.

13. Relativamente à interpretação do inciso XXII do art. 37 da Constituição, é oportuno mencionar o **Parecer PGFN/CAT nº 2933/2008** (anexo), do qual destacamos os seguintes trechos:

⁷ A referida nota de rodapé dispõe:

³³ Conforme há muito pacificou o Superior Tribunal de Justiça, em alinhamento ao entendimento desta PGFN, o lançamento, a que se refere o art. 142 do CTN, não é a única (mas apenas uma) das formas de constituição do crédito tributário: neste sentido, por todos, ERESP n. 898.992 (1ª Seção, Rel. Min. Casto Meira, j. 08.08.07: “1. Com o depósito do montante integral tem-se verdadeiro lançamento por homologação. O contribuinte calcula o valor do tributo e substitui o pagamento antecipado pelo depósito, por entender indevida a cobrança. Se a Fazenda aceita como integral o depósito, para fins de suspensão da exigibilidade do crédito, aquiesceu expressa ou tacitamente com o valor indicado pelo contribuinte, o que equivale à homologação fiscal prevista no art. 150, § 4º, do CTN. (...) 3. No lançamento por homologação, o contribuinte, ocorrido o fato gerador, deve calcular e recolher o montante devido, independente de provocação. Se, em vez de efetuar o recolhimento simplesmente, resolve questionar judicialmente a obrigação tributária, efetuando o depósito, este faz as vezes do recolhimento, sujeito, porém, à decisão final transitada em julgado. (...)”, grifamos – no mesmo sentido, e confirmando-o integralmente, ERESP n. 464.343, 1ª Seção, Rel. Min. José Delgado, j. 10.10.07), e ERESP n. 638.069-AgR (1ª Seção, rel. Min. Teori Albino Zavascki, j. 25.05.05, “Segundo jurisprudência pacífica do STJ, a apresentação, pelo contribuinte, de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF (instituída pela IN-SRF 129/86, atualmente regulada pela IN8 SRF 395/2004, editada com base no art. 5º do DL 2.124/84 e art. 16 da Lei 9.779/99) ou de Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo de formalizar a existência (= constituir) do crédito tributário, dispensada, para esse efeito, qualquer outra providência por parte do Fisco”, grifamos)”.




12. Conclui-se, a partir das disposições constitucionais acerca da Administração Tributária, especialmente pós-EC nº 42, que o seu fortalecimento teve o claro objetivo de trazer eficiência, celeridade e maturação, na medida em que permitiu a afetação dos impostos ao desempenho de suas atividades, distinguiu a porção dos servidores públicos diretamente envolvidos com suas atividades essenciais e finalísticas, dando-lhes maior relevo, e, por fim, adotando medida de contenção do sistema a partir do controle externo pelo Senado Federal.

13. A proposta da Emenda Constitucional nº 42, de 2003 trouxe em seu bojo metas de aceleração das políticas sociais que necessitavam para sua fiel execução da redefinição dos papéis dos Fiscos de todos os entes federativos. Transcreva-se, por oportuno, trecho da Exposição de Motivos em que se revela a sua vertente sociológica:

[...]

14. Quanto à atuação da Administração Tributária, à luz do Código Tributário Nacional e da legislação infraconstitucional e infra legal, esta se rege essencialmente, e em uma palavra, pela legalidade. Lembre-se que a competência das autoridades administrativas em matéria de fiscalização é integralmente prevista na legislação tributária. Vejam-se os termos do art. 194, do CTN:

[...]

15. Ora, “assim como a validade dos atos jurídicos em geral exige a capacidade de quem os pratica, a validade dos atos administrativos requer a competência da autoridade ou agente público. Indispensável, portanto, que a fiscalização tributária seja feita por pessoas às quais a legislação atribua competência para tanto, em caráter geral, ou especificamente, em função do tributo de que se tratar.”⁸

[...]

17. Conclui-se, portanto, que a Administração Tributária, com seu papel de destaque na Constituição Federal e cercada que está pelo cumprimento estrito da lei que lhe rege a atuação e lhe outorga competência, serve ao Estado com a distinção que lhe concedeu o art. 37, XXII, da CF: o *status* de se reunirem em carreiras específicas.

II

18. O sentido maior do termo “carreiras específicas” advém do amadurecimento acerca da proteção do núcleo de atividades do Estado que precisam de maior reserva e controle, o que em tudo se coaduna com a posição de destaque da Administração Tributária.

19. A primeira grande ilação que se extrai do art. 37, inciso XXII, da CF é a impossibilidade de a assunção do serviço ocorrer pelo poder privado. Em outras palavras, exige-se o vínculo institucional, afastando, de plano, o regime celetista, ao menos naquela parcela reservada da Administração Pública que é a Administração Tributária.

20. Historicamente, temos visto que o princípio da eficiência da Administração Pública está diretamente ligado ao fortalecimento de seus servidores públicos. É o caso, por exemplo, das agências autárquicas, fruto do processo de modernização do Estado.

21. Relembre-se que a primeira edição do estatuto que tratava da gestão de recursos humanos das agências reguladoras excluía seus servidores do regime estatutário. A sua revogação para lhe submeter ao Regime Jurídico da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de

⁸ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário, 27ª ed., ed. Malheiros, 2006, p. 260.



1990, teve primeiro que passar pelo estágio de amadurecimento, advindo com a decisão liminar do Supremo Tribunal Federal na ADIN 2.310.

[...]

23. Assim, além da qualificação da importância da atividade realizada e o fato de não poderem ser privatizadas, as carreiras da Administração Tributária devem ser diferenciadas, caso contrário, o legislador não as qualificaria de específicas.

[...]

35. Depreende-se, portanto, que a atividade finalística da Administração Tributária da União encontra-se de acordo com o dispositivo constitucional que exige a estruturação em carreira específica.

[...]

48. Pelo exposto, considerando que a Administração Tributária da União se faz pelo Ministério da Fazenda, por intermédio de seus órgãos, donde se sobressaem a Secretaria da Receita Federal e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional; considerando que o requisito de “carreiras específicas”, previsto no inciso XXII, do art. 37, da CF, exige carreiras estruturadas em estatuto funcional disciplinador posto em leis próprias; e considerando que a atividade fim e a atividade meio da Secretaria da Receita Federal do Brasil estão devidamente regulamentadas nos estatutos da carreira de Auditoria e no PECFAZ, já com a integração dos servidores previdenciários que optarem por permanecer no Ministério da Fazenda, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode contar com os servidores das respectivas carreiras no desempenho de suas atividades gerais e específicas, respeitados os limites e atribuições privativas de cada cargo.

14. Da manifestação acima transcrita é possível depreender que a Ordem Constitucional vigente confere à **administração tributária** a qualidade de **atividade exclusiva do Estado**, o que é reforçado pela redação do XXII do art. 37 da Lei Fundamental. **Disso não se segue**, contudo, que a Constituição tenha vedado a delegação da capacidade tributária ativa em casos específicos, na forma da lei, sobretudo se dessa medida resultar maior eficiência e economicidade⁹ da arrecadação. Nesse ponto, reportamo-nos novamente ao Parecer PGFN/CAT nº 333/2010 (item nº 10 *supra*), que fundamenta o fenômeno da parafiscalidade nos arts. 149 e 240 da Constituição.

15. Por fim, sem prejuízo das informações ora apresentadas, entendemos oportuno o envio de cópias do expediente e da presente manifestação à Secretaria da Receita Federal do Brasil, para conhecimento e eventual pronunciamento, se assim entender cabível. Nesse caso, sugere-se que eventual manifestação da RFB seja encaminhada diretamente à Procuradoria-Geral da República (com expressa referência ao Ofício AsJConst/SAJ/PGR/139/2017, de 4 de setembro de 2017 e ao procedimento administrativo nº 1.00.000.001438/2015-44), com cópia a esta CAT/PGFN.

⁹ Critério implicitamente adotado no item nº 11 do voto do Relator do Acórdão nº 3.214/2013-TCU-Plenário.

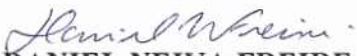


IV

16. Diante do exposto, sendo essas as informações que esta CAT/PGFN julga mais relevantes acerca do tema, propõe-se a restituição do expediente à Procuradoria-Geral da República, acompanhado deste Parecer e das cópias anexas, sem prejuízo da comunicação à RFB, nos termos do item nº 15, *supra*.

À consideração da Sra. Procuradora-Geral Adjunta de Consultoria Tributária e Previdenciária Substituta¹⁰.

COORDENAÇÃO-GERAL DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS, em 21 de dezembro de 2017.


DANIEL NEIVA FREIRE
Procurador da Fazenda Nacional

De acordo. À consideração do Senhor Procurador-Geral da Fazenda Nacional.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 22 de dezembro de 2017.


NÚBIA NETTE ALVES OLIVEIRA DE CASTILHOS
Procuradora-Geral Adjunta de Consultoria Tributária e Previdenciária Substituta

Aprovo. Consoante proposto, encaminhe-se o expediente à Procuradoria-Geral da República, acompanhado deste Parecer e das cópias anexas, sem prejuízo da comunicação à RFB, nos termos do item nº 15 da presente manifestação.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 03 de janeiro de 2018.


FABRÍCIO DA SOLLER
Procurador-Geral da Fazenda Nacional

¹⁰ **Indexação-consulta:** 4.3 - Interpretação da Legislação Tributária. 5.2.1 - Capacidade Tributária. 7 - Administração Tributária. 8.2.6 - Contribuições do Sistema S.