



Estado do Rio Grande do Sul
Procuradoria-Geral do Estado

Revista da
PGGE
Procuradoria-Geral do Estado RS

**CONCURSO DE MONOGRAFIAS JURÍDICAS
PGE-RS/APERGS - 3ª EDIÇÃO**

O Procurador do Estado e a Defesa da Ordem Tributária

v.35 n.73
janeiro/junho de 2014

REVISTA DA PROCURADORIA-GERAL DO ESTADO

Concurso de Monografias Jurídicas PGE/APERGS – 3ª Edição

Publicação da Procuradoria de Informação, Documentação e Aperfeiçoamento Profissional

ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL

ISSN 0101-1480

| | | | | | |
|------|--------------|-------|-------|------------|----------------|
| RPGE | Porto Alegre | v. 35 | n. 73 | p. 1 - 200 | jan./jun. 2014 |
|------|--------------|-------|-------|------------|----------------|

Revista da Procuradoria-Geral do Estado / Procuradoria-Geral do Estado do Rio Grande do Sul. – Vol. 9, n. 24 (1979) - . - Porto Alegre : PGE, 1979-

v.; 21 cm.
Semestral.

Publicação interrompida de 2008 a 2010.
Continuação da: Revista da Consultoria-Geral do Estado, v.1-9, n. 1-23 (1971-1979).

ISSN 0101-1480

Catologação na publicação: Biblioteca da PGE/PIDAP

Todos os direitos são reservados. Qualquer parte desta publicação pode ser reproduzida desde que citada a fonte, sendo proibida as reproduções para fins comerciais.

Os artigos publicados nesta revista são de exclusiva responsabilidade de seus autores e não representam necessariamente a posição desta Procuradoria-Geral.

Procuradoria-Geral do Estado do RS
Procuradoria de Informação, Documentação e
Aperfeiçoamento Pessoal

Av. Borges de Medeiros, 1555 – 16. Andar
90110-901 Porto Alegre/RS
Fone/Fax: (51) 32881656 – 32881652
E-mail: conselho-editorial@pge.rs.gov.br
Site: <http://www.pge.rs.gov.br>

Pede-se permuta
Piedese canje
We ask exchange
On demande échange
Wir bitten um autausch
Si richiede lo scambio

Impresso no Brasil

TARSO FERNANDO HERZ GENRO

Governador do Estado

BETO GRILL

Vice-Governador do Estado

CARLOS HENRIQUE KAIPPER

Procurador-Geral do Estado

MARÍLIA VIERA BUENO

Procuradora-Geral Adjunta para Assuntos Administrativos

BRUNO DE CASTRO WINKLER

Procurador-Geral Adjunto para Assuntos Jurídicos

PAULO ROBERTO BASSO

Procurador-Geral Adjunto para Assuntos Institucionais

ROSELAINÉ ROCKENBACH

Corregedora-Geral da PGE

FERNANDA FIGUEIRA TONETTO

Coordenadora da Procuradoria de Informação,
Documentação e Aperfeiçoamento Profissional

CONSELHO EDITORIAL

Carlos Henrique Kaipper
(Presidente)
Fernanda Figueira Tonetto
Itiberê de Oliveira Castellano Rodrigues
José Luis de Bolzan Moraes
Ricardo Antônio Lucas Camargo

EQUIPE TÉCNICA

(Execução, revisão e distribuição)

Maria Carla Ferreira Garcia
Secretária-Executiva
Bibliotecária crb 10/1343

Corag 
Imprensa Oficial
do Estado do Rio Grande do Sul

Av. Cel. Aparício Borges, 2199
Fone: (51) 3288-9700
E-mail: editora-tecnica@corag.rs.gov.br
www.corag.rs.gov.br

SUMÁRIO

| | |
|------------------------|---|
| EDITORIAL | 7 |
|------------------------|---|

MONOGRAFIAS

1º Lugar

Procurador do Estado: função essencial à justiça tributária

| | |
|---|---|
| Diogo Conte Righes de Souza Santos | 9 |
|---|---|

2º Lugar

Expectativa normativa em direito público e o papel do Procurador do Estado: alteração de critério jurídico e a (ir)retroatividade dos efeitos em matéria tributária

| | |
|---------------------------|----|
| Rafael Köche | 61 |
|---------------------------|----|

3º Lugar

A defesa da ordem tributária pelo Procurador do Estado como garantia à efetividade dos direitos fundamentais

| | |
|-------------------------------|-----|
| Rene José Keller | 101 |
|-------------------------------|-----|

TRABALHO FORENSE

Agravo Regimental

| | |
|--|-----|
| Guilherme de Escobar Guaspari | 153 |
|--|-----|

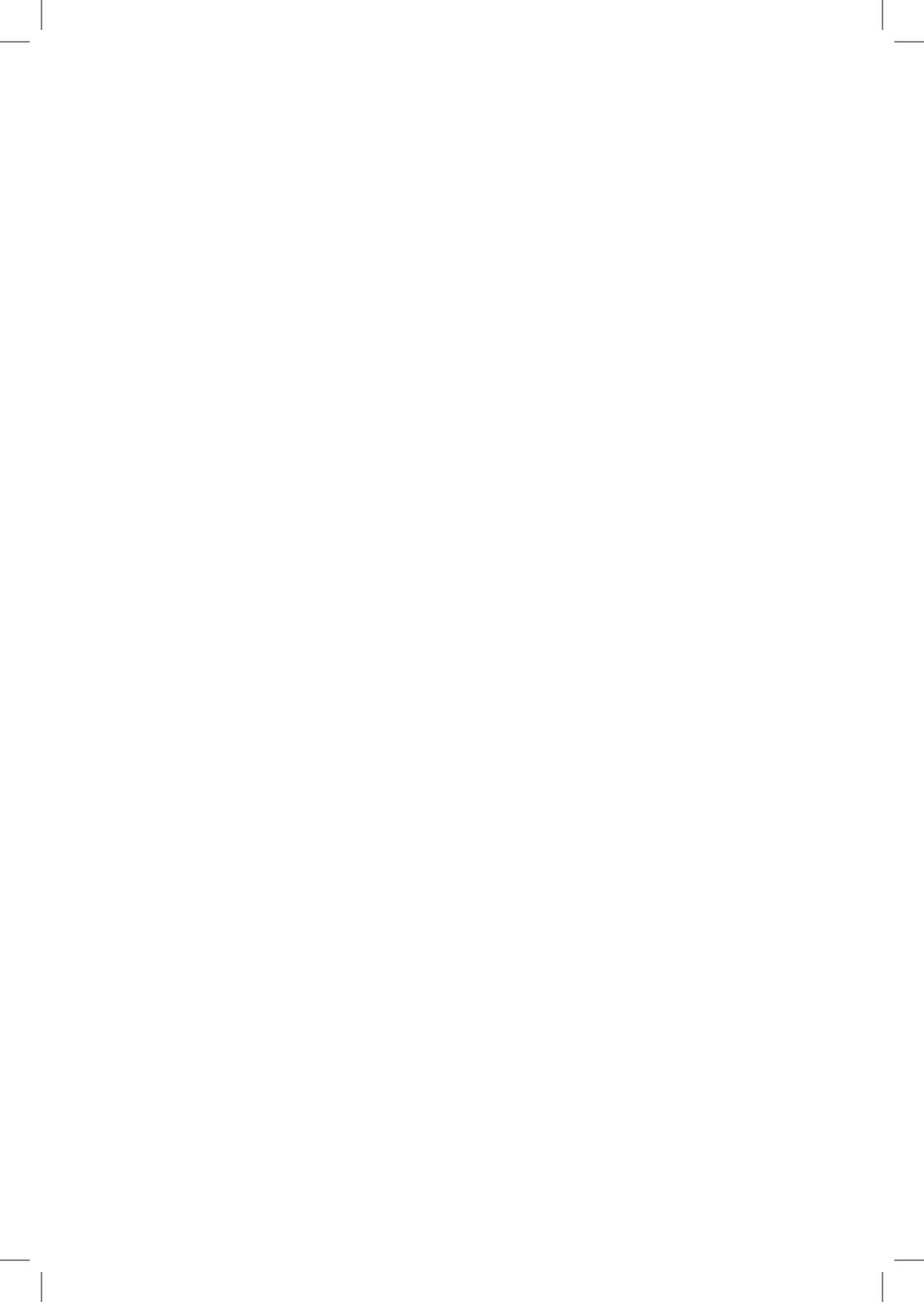
PARECERES

Parecer 16.223 – Contribuição de intervenção no domínio econômico – CIE-DE. Repasses aos estados. Direito financeiro. Forma de gestão dos recursos. Rendimentos. Lei federal n. 10.336/2001. Conflito entre normativa estadual e orientação do órgão fiscalizador. Ministério dos transportes. Aplicação de normas constitucionais de competência em direito financeiro. art. 24, inc. I e par. 3º, da Constituição Federal.

| | |
|-------------------------|-----|
| Max Möller | 169 |
|-------------------------|-----|

Parecer 16.315 – Crédito não-tributário inscrito em dívida ativa. Prazo prescricional para cobrança de multas administrativas. Adequação ao atual entendimento do Superior Tribunal de Justiça (STJ), que sedimentou, no Resp 1.105.442-RJ, sob o rito do art. 543-c, do CPC, a aplicação do prazo de 05 (cinco) anos previsto no Decreto 20.910/32. Pagamento indevido. Aplicação do prazo quinquenal do Decreto 20.910/32. Multa penal. Incidência da prescrição prevista no Código Penal. Demais hipóteses sujeitas à consulta específica.

| | |
|--|-----|
| Natália de Azevedo Morsch Jou | 179 |
|--|-----|



EDITORIAL

É com satisfação que apresentamos o número 73 da Revista da Procuradoria-Geral do Estado do Rio Grande do Sul, que tem por tema a atuação do Procurador do Estado em matéria fiscal.

Como tradicionalmente tem ocorrido nas edições anteriores, a presente Revista contém artigos de doutrina, trabalhos forenses e pareceres, com o objetivo sempre presente de unir a teoria e a prática no que tange aos temas de especial relevância ao exercício das atividades afetas à Advocacia Pública.

Nesta oportunidade, oferece-se ao público leitor o debate conduzido pelos autores que venceram o 3ª Concurso de Monografias promovido pela PGE, realizado no ano de 2013, o qual teve como temática “O Procurador do Estado e a Defesa da Ordem Tributária”.

Aperfeiçoa-se assim, mais uma vez, o compromisso da Procuradoria-Geral do Estado em desafiar problemáticas importantes, sobretudo por meio de questionamentos, com vistas ao fim último de colaborar para o fortalecimento institucional e o aprofundamento em níveis acadêmico e profissional.

Por todos esses motivos, desejamos a todos e a todas uma excelente leitura.

Fernanda Figueira Tonetto

Procuradora do Estado

Coordenadora da Procuradoria de Informação,

Documentação e Aperfeiçoamento Profissional – PIDAP.



1º Lugar

PROCURADOR DO ESTADO: FUNÇÃO ESSENCIAL À JUSTIÇA TRIBUTÁRIA

Diogo Conte Righes de Souza Santos

1 INTRODUÇÃO

Aos Procuradores do Estado, ainda que indiretamente, incumbe a defesa da ordem tributária. Diz-se “indiretamente” porque, ao estabelecer suas atribuições, o constituinte brasileiro fez subentender-se tal função no bojo das expressões “representação judicial” e “consultoria jurídica das respectivas unidades federadas”, conforme consta no art. 132 da Constituição Federal¹.

Por certo, há muitas outras atribuições do procuratório público além da defesa da ordem tributária. Dentre elas podemos citar, a título de exemplo, a atribuição de zelar pela probidade administrativa e exercer função correicional no âmbito da administração pública estadual direta e indireta² ou mesmo a de defender em juízo ou fora dele o Legislativo e o Judiciário e responder a consultas³.

¹ BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF, Senado, 1998.

² A Lei Complementar nº 11.742, de 17 de janeiro de 2002, dispõe sobre a Lei Orgânica da Advocacia de Estado, organiza a Procuradoria-Geral do Estado, disciplina o regime jurídico dos cargos da carreira de Procurador do Estado e dá outras providências e, em seu art. 2º, inciso XVI, prevê tal atribuição. RIO GRANDE DO SUL (Estado). Lei Complementar nº 11.742, de 17 de janeiro de 2002. **Diário Oficial do Estado do Rio Grande do Sul, Rio Grande do Sul**, 18 jan. 2002, nº 13.

³ No Estado do Rio de Janeiro, o art. 2º, inciso V, da Lei Complementar nº 15, de 25 de novembro de 1980, que trata da organização da Procuradoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro, indica essa competência dos Procuradores respectivos. RIO DE JANEIRO (Estado). Lei Complementar nº 15, de 25 de novembro de 1980. **Diário Oficial do Estado do Rio de Janeiro**, Rio de Janeiro, 25 nov. 1980.

Neste trabalho, porém, contextualizar-se-á o mister do Procurador do Estado diante da tarefa específica de defesa da ordem tributária, uma vez que, dessa forma, estará ele promovendo justiça tributária⁴ e exercendo sua função constitucionalmente reconhecida como essencial.

Ressalva-se, contudo, que a defesa da ordem tributária não é ônus exclusivo dos Procuradores do Estado, haja vista que inúmeras outras carreiras jurídicas previstas na Constituição Federal, sejam públicas, a exemplo dos membros do Ministério Público (art. 127)⁵, sejam privadas, como os advogados profissionais liberais (art. 133)⁶, também devem cumprir esse desiderato, em que pese também o façam de forma indireta.⁷

Quanto aos Procuradores do Estado, entretanto, há uma especificidade quanto a essa questão: o fato de ele, enquanto advogado

⁴ Alguns autores utilizam a terminologia justiça fiscal, embora não se atêm a distinção entre este e a justiça tributária. Dentre eles: DUARTE, Fernanda. **Execução Fiscal – aspectos polêmicos na visão de juízes, procuradores e advogados**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, p. 161–179.

⁵ BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF, Senado, 1998. “O Ministério Público é instituição permanente, essencial à função jurisdicional do Estado, incumbindo-lhe a defesa da ordem jurídica, do regime democrático e dos interesses sociais e individuais indisponíveis”.

⁶ BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF, Senado, 1998. “O advogado é indispensável à administração da justiça, sendo inviolável por seus atos e manifestações no exercício da profissão, nos limites da lei.”

⁷ À guisa de exemplificação, o Advogado da União Eder Maurício Pezzi, suscita: “ainda que o advogado privado não seja vinculado ao Estado, é certo que ele desempenha verdadeiro *múnus público*, uma vez que sua atuação é ‘essencial’ à concretização da Justiça, esta referida na Constituição como serviço público. Assim, ele estabelece, ao mesmo tempo, uma ligação de direito público com o Estado e outra de direito privado com a parte, através de mandato. Por isso, considera-se verdadeiro representante necessário, não se confundindo com a figura do mandatário de direito privado. No caso do advogado público, contudo, presta ele serviço público duplamente, seja como função essencial à Justiça – à semelhança do advogado privado -, seja como prestador de serviço ao Estado, ao qual se encontra ligado por um vínculo funcional”. PEZZI, Eder Maurício. Desenvolvimento do Estado e Eficiência: novos horizontes a atuação da advocacia pública. **Publicações da Escola da AGU**, Brasília, vol. IV, n. 15, p. 124, fev. 2012.

público, possuir um compromisso mais estreito com a ordem jurídica estatal, pois age em nome do ente federativo que representa. Este, por sua vez, existe para harmonizar e equilibrar interesses, dando azo à segurança jurídica e, por conseguinte, ao princípio democrático⁸.

Uma das formas de equalizar os interesses da sociedade, que, especialmente num Estado capitalista, são diferentes e contraditórias entre si, é por meio da tributação. O Estado lança mão, para tanto, de um sistema constitucional tributário,⁹ no qual são atribuídas competências tanto para criar, quanto para aplicar normas jurídicas tributárias. O conteúdo das regras inseridas na constituição brasileira sobre o assunto visa a um equilíbrio tributário, em que cada cidadão, ou empresa, é contribuinte na medida da sua capacidade. Assim, poder-se-ia falar em igualdade fiscal. Essa diretriz é uma preocupação do Estado na medida em que a ponderação desses princípios está ligada à democracia e à missão de balancear receitas e despesas, tributos e gastos públicos.¹⁰ Nessa seara, seu fim último é, portanto, a justiça tributária¹¹.

⁸ O princípio democrático, na visão de Humberto Ávila, “mantém um vínculo com o princípio da segurança jurídica, porque se baseia e porque exige uma relação de confiança entre os representados e seus representantes, cuja permanência, em eleições periódicas, depende da ausência de frustração da vontade neles depositada. Precisamente por isso que o princípio democrático, além de exigir e de pressupor confiança, também conduz à estabilidade, visto que a manutenção da confiança também leva a permanência das estruturas de poder [...]. Ainda, o princípio democrático, ao exigir a participação dos cidadãos na formação e na condução das políticas públicas, funciona como elemento garantidor da transparência estatal: só há efetiva participação cidadã no controle das atividades estatais quando há transparência com relação a resultados, a processos, a conteúdos e a responsabilidades.” ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica**. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 214-215.

⁹ É no Título VI, Capítulo I, da Constituição Federal Brasileira que consta o regramento sobre o Sistema Tributário Nacional.

¹⁰ TORRES, Ricardo Lobo. Considerações sobre o futuro da hermenêutica tributária à luz dos princípios da liberdade e justiça tributária. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2003. v. 88, p. 31.

¹¹ No Brasil colonial talvez o primeiro defensor de uma justiça tributária tenha sido o Padre Antonio Vieira, pois, diante da imposição de D. João IV para aumentar os impostos a fim de cobrir gastos públicos, pregou pela justiça tributária no Sermão de Santo Antonio, conforme explica Antonio Celso Alves Pereira: “Nesse Sermão Vieira entra em terreno inóspito, polêmico, uma vez que investe firme

Nesse contexto, o Procurador do Estado figura como agente promovedor da justiça tributária. Isso porque ele pode atuar desde a concepção da norma, na atividade de consultoria à chefia do Poder Executivo, até a aplicação de uma lei tributária, seja através de um processo administrativo, seja na seara judicial.

Ademais, sua função essencial, e social, evidencia-se mediante o controle da conduta dos administradores públicos, quer preventiva, quer repressivamente¹². Mais uma vez, deve-se alertar que não se esgota aí a função social do Procurador do Estado; porém, essa é uma das funções de destaque, especialmente se se analisar a questão sob a ótica tributária, em que os administradores públicos, via de regra, manejam os elementos (normas) dessa ordem pensando apenas politicamente, logo, sem a devida coerência jurídica.

A partir disso, permite-se estudar e discorrer sobre o assunto com maior profundidade. Por isso, vislumbrando a melhor delimitação do tema, apresentar-se-ão as origens mais remotas da carreira de Procurador do Estado no primeiro capítulo desta obra, para fins de relacionar esse múnus público com a ordem tributária num segundo momento. Dessa forma, pretende-se compreender com clareza a ligação entre a atividade de defesa do sistema tributário e o procuratório público.

Para tanto, faz-se necessário estudar a gênese da ordem tributária, bem como verificar o significado desse termo, desde logo considerando que “as ciências sociais não dispõem de uma linguagem

na contestação de privilégios estabelecidos há séculos, isto é, a nobreza e o clero estavam isentos do pagamento de impostos, recaindo todo o peso da carga tributária nos comerciantes e no povo. Além disso, agravando a situação, os impostos eram arrecadados com extrema violência. A firme posição de Vieira em defesa de uma justiça tributária, tema, como sabemos, que jamais perde a atualidade, certamente lhe custaria caro, aguçaria ódio dos seus inimigos nos embates que enfrentaria nos anos seguintes, e que, juntamente com outras ações ousadas, o levaria às masmorras da Inquisição.” PEREIRA, Antônio Celso Alves. Antônio Vieira e justiça Tributária. **Carta Mensal**, Rio de Janeiro, v.54, n. 646, p. 17, jan. 2009.

¹² SILVA, Ricardo Pereira e. A Função Social do Procurador do Estado. Justiça e Democracia. **Revista semestral de informação e debates**. São Paulo, Associação de Juízes para a Democracia, 1997. v.3, p. 103-108.

unívoca”, diferentemente das equações matemáticas.¹³ É o que se propõe no capítulo segundo.

Após se aferir que a ordem tributária a ser defendida pelo Procurador do Estado tem por característica ser dinâmica, dificultando o exercício do encargo constitucional daquele, o terceiro e último capítulo serve para relacionar as atribuições do procuratório público estadual dentro do contexto tributário, prevendo a sua atividade essencial desde o momento jurídico da competência tributária, passando pela capacidade tributária (e o pertinente processo administrativo), até o processo judicial respectivo.

Vislumbra-se, enfim, estabelecer uma classificação para a atuação jurídico-tributária dos Procuradores do Estado de acordo com tais momentos jurídicos, salientando uma atividade pouco aproveitada pelos entes da federação, qual seja, a consultoria tributária, dando azo à advocacia preventiva. Não se olvidando, no entanto, da presença das Procuradorias Estaduais nos processos administrativos e judiciais, de igual importância.

2 ORIGENS DA CARREIRA DE PROCURADOR DO ESTADO

A atividade do procuratório público remonta tanto o Egito Antigo, quanto a Grécia Antiga. Confundiam-se as funções de acusador com as de defensor dos interesses dos Soberanos dessas épocas.¹⁴

O direito romano, cujo estudo não escapa a esta análise, por sua vez, vivenciou um momento de ruptura entre o *fiscus*, patrimônio do Imperador, e o *aerarium*, patrimônio do Estado. Quem melhor explicita a matéria é o Advogado Geral do Estado, na Itália, Dr. Salvatore Scoca:

Em um primeiro momento, a representação do *fiscus* em juízo foi confiada exclusivamente aos *procuratores Ceasaris*. Adriano instituiu os *advocatus fisci* que, depois de Constantino, foram então simplesmente denominados *patroni fisci*, e ao tempo de Antonino Pio foram subdivididos em duas catego-

¹³ BARRAL, Welber. **Metodologia da Pesquisa Jurídica**, 2ª ed. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2003, p. 72.

¹⁴ MAZZILI, Hugo Nigro. **Regime Jurídico do Ministério Público**. São Paulo: Saraiva, 1993, p. 1-8.

rias: alguns, verdadeiros e efetivos funcionários, nomeados pelo imperador e remunerados; outros, sem remuneração fixa, encarregados da representação e defesa do erário, de vez em quando e para determinadas causas. Na época justinianéia, o trabalho dos *advocatus fisci* era confiado aos decanos do colégio de advogados. Os *advocatus fisci* patrocinavam todos os interesses patrimoniais do Estado e tinham a faculdade de, em alguns casos, promover ações de natureza penal, quando o resultado poderia ser vantajoso para o erário, sempre no interesse patrimonial do Estado.¹⁵

É possível apontar as origens dessa carreira, ainda, ao se identificar os Procuradores do Rei, cujo juramento se dava de forma idêntica ao dos juízes, em França, quando reinava Felipe IV, o Belo (1302).¹⁶

O histórico dos procuradores brasileiros, contudo, está mais diretamente relacionado ao direito português do que ao francês ou aos demais.¹⁷ Portanto, é a partir de Portugal que se inicia o estudo das suas origens mais pormenorizadamente. Após, neste mesmo capítulo, estudar-se-ão os procuradores no Brasil colonial e, por fim, na era republicana.

2.1 Em Portugal: os Procuradores Del'Rey

As origens mais remotas dos cargos de procuradores públicos brasileiros, incluindo-se os Advogados da União, os Procuradores federais, estaduais, municipais e, inclusive, os membros do Ministério Público, derivam dos antepassados Procuradores Del'Rey. Este cargo ligado à realeza surgiu na corte portuguesa, em meados de 1289, período em que reinou Dom Afonso III.¹⁸ Afora as questões

¹⁵ SCOCA, Salvatore. A Advocacia de Estado. **Revista Jurídica APERGS**. Porto Alegre, v. 1, n. 1, p. 153-166, set. 2001.

¹⁶ MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 1037-1038.

¹⁷ *Ibidem*.

¹⁸ MARTINS, Eliana Soledade Graeff; KLIEMANN, José Guilherme; MARTINS, Luciana Mabilia; BECK, Ana Cristina Tópor. Breve Histórico da Advocacia Pública como Função Essencial à Justiça. **Revista da Procuradoria-Geral do Estado do Rio Grande do Sul**, ed. espec. 45 anos, vol. 1, p. 9-16, 2010. Editorial.

referentes à disputa de terras e do trono português, caracterizou-se seu reinado pela evolução da administração pública.¹⁹

Diante desse quadro de preocupação com a *res publica*, fez sentido ao bom administrador que era Dom Afonso III, criar a figura do Procurador Del'Rey, que representaria os interesses do monarca e, por conseguinte, da ordem da realeza.

Muito embora a carreira de Procurador Del'Rey não tivesse o formato que hoje possui a sua derivação, haja vista que aquele defendia, acima de tudo, os interesses do rei, muitas vezes, até mesmo, contrariando os interesses públicos sociais, ficou o legado de, na estrutura da administração pública, haver um cargo de procurador público.

Avançando algum tempo na história e chegando à era renascentista, pode-se verificar que remanescia a ideia de o procurador da corte ser o patrono dos interesses do rei a partir das palavras de Reinaldo Pereira e Silva, que estudou a função social do Procurador do Estado: “Em França, antes do século XVI, os Procuradores, aí sim, eram apenas os representantes dos interesses privados do monarca. De há muito, portanto, os Procuradores são os representantes dos interesses do Estado”.²⁰

2.2 De Portugal para o Brasil: as Ordenações do Reino

As primeiras naus portuguesas ainda não haviam atracado no Brasil quando Portugal era regulado pelas Ordenações Afonsinas, que passaram a vigor naquele país a partir de 1446.²¹ Nelas, estava prevista a figura do “Procurador dos Nossos Feitos”, cujas atribuições foram a defesa dos direitos da Coroa, dos bens e do patrimônio Real, bem como a defesa dos órfãos, viúvas e pobres.

¹⁹ CÂMARA MUNICIPAL DE MIRANDELA. D. Afonso III. Disponível em: <<http://www.cm-mirandela.pt/files/33/3367.pdf>>. Acesso em: 28 ago. 2013.

²⁰ SILVA, Ricardo Pereira e, *op. cit.*, p. 103-108.

²¹ A Universidade de Coimbra, desejando promover a instrução de seus alunos, publicou pela primeira vez, na íntegra, as Ordenações do Reino de Portugal. Dentre elas o “Código do Senhor Rey D. Afonso V”. Disponível em: <<http://www.ci.uc.pt/ihiti/proj/afonsinas/>>. Acesso em 23 ago. 2013.

Após o dito “descobrimento” do Brasil²², em 1500, as Ordenações Afonsinas vigoram por extensão neste território até 1521, quando foram revogadas pelas Ordenações Manuelinas. Nesse segundo período, ao lado dos “Procuradores dos Nossos Feitos” foi criado o cargo de “Promotor de Justiça da Casa de Suplicação”, dividindo-se as atribuições entre eles da seguinte maneira: os primeiros continuavam com a defesa dos direitos da Coroa, do patrimônio e bens reais, enquanto o segundo incumbia-se da defesa da justiça, atuação nos crimes e defesa de órfãos e viúvas²³. Nota-se, portanto, além dos primórdios dos cargos da advocacia pública, a raiz do Ministério Público brasileiro.²⁴

Já as Ordenações Filipinas, em 1603, criaram dois cargos ligados ao procuratório público. São eles: os “Procuradores dos Feitos da Coroa” (Livro I, Título XII) e o “Procurador dos Feitos da Fazenda” (Livro I, Título XIII). Mantiveram, ainda, o cargo de “Promotor de Justiça da Casa de Suplicação”.²⁵

As relações tributárias já existiam nesse período e estavam compreendidas entre os temas de interesse da Coroa.²⁶ Por conseguinte, era atribuição do procurador respectivo defender a ordenação jurídica da época, ainda que por meio dos interesses do monarca. Constata-se, efetivamente, que o histórico dos procuradores públicos têm ligação com o do direito tributário.

Na fase imperial do Brasil, a Constituição da época, outorgada em 1824, previu, no seu art. 48, o cargo de “Procurador da Coroa

²² Utiliza-se o termo *descobrimento* valendo-se de uma visão eurocêntrica. Porém, não se pode olvidar que o Brasil já era habitado por nativos. HOLANDA, Sérgio Buarque de. **Raízes do Brasil**. 26ª ed. São Paulo: Companhia das Letras, 2008, 220 p.

²³ SILVA, Anna Carolina Pinheiro da Costa. A autonomia funcional da advocacia pública na defesa dos direitos humanos diante de sua violação pelo Estado. **Revista da Procuradoria-Geral do Estado**, ed. espec. p. 109-159, 2012.

²⁴ MAZZILLI, Hugo Nigro. **Introdução ao Ministério Público**. São Paulo: Saraiva, 1997, 208 p.

²⁵ MARTINS, *op. cit.*, p. 10-11.

²⁶ Para aprofundar o assunto, recomenda-se a leitura de: BALTHAZAR, Ubaldo Cesar (Org.). **O tributo na História: da antiguidade à globalização**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2006. p. 175.

e Soberania Nacional”.²⁷ Evoluindo ao republicanismo brasileiro, desde a Constituição de 1891, foram previstos cargos públicos de procurador. Ocorre que as atribuições desses cargos confundiam-se entre a defesa dos interesses do Estado (não mais do governo) e da sociedade. Cumulavam-se as funções da hoje Procuradoria de Justiça com as da atual Procuradoria do Estado ou mesmo com as da Advocacia da União.

O Procurador Federal, Leonardo Cacau Santos La Bradbury, em artigo sobre a Advocacia-Geral da União, explicita:

É preciso destacar que, desde a Constituição Republicana de 1891, por meio da Lei nº 221, de 20 de novembro de 1894, que traçava a organização da justiça federal, o Ministério Público tinha uma dupla função, pois acumulava tanto matérias de natureza criminal como a advocacia pública.²⁸

2.3 Os Procuradores na fase republicana

A partir da segunda metade do século XX, meados de 1965, já existiam as primeiras Consultorias Jurídicas estaduais²⁹, que viriam a se tornar as Procuradorias-Gerais dos Estados; porém, ainda estavam comprometidas as funções de defesa da ordem tributária, uma vez que a delimitação desse campo de atuação era precária. Essa delimitação de atuação de todos os procuradores públicos é de suma importância para uma ordem jurídica coesa e sistêmica que vise à justiça tributária.³⁰

Com a promulgação da Constituição Cidadã, em 5 de outubro de 1988, a advocacia pública subiu a um patamar nunca antes atingido, por dois motivos: primeiro, porque se consolidaram suas atribuições de defesa do Estado (e não mais do governo ou do mo-

²⁷ SILVA, *op. cit.*, p. 188.

²⁸ LA BRADBURY, Leonardo Cacau Santos. **Publicações da Escola da AGU**, Brasília, vol. IV, n. 15, p. 48, fev. 2012.

²⁹ A do Estado do Rio Grande do Sul foi criada em 1965, por meio do Decreto nº 17.114, de 13 de janeiro de 1965. Antes disso, havia sido criado o cargo de Consultor-Geral do Estado, em 1935, mediante o Decreto nº 5.950, de 19 de junho de 1935.

³⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 10ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 10-12.

marca como fora outrora) e, em segundo lugar, porque se desvinculou do Ministério Público.³¹

A título de esboço histórico, eis a situação experimentada até então pela Advocacia-Geral da União, valendo o mesmo raciocínio para as Procuradorias Estaduais:

Inicialmente, cumpre-nos, a título histórico, informar ao leitor que tal atribuição, antes da CF/88, era desempenhada pelo Ministério Público Federal, que acumulava as funções de defesa da coletividade e da União em juízo. Ocorre que o legislador constituinte de 1988 aumentou as atribuições do *Parquet*, ocorrendo situações em que sua atuação poderia se realizar inclusive contra o próprio ente estatal federal, razão pela qual se decidiu pela criação de uma instituição própria, voltada especificamente para a defesa da União.³²

Consagrou-se a carreira, então, como uma “função essencial à justiça”³³, para o bem de um Estado que almeja ser politicamente *Social e juridicamente Democrático de Direito*.³⁴

³¹ No Estado do Rio Grande do Sul, por exemplo, o cargo de Procurador-Geral do Estado integrava a estrutura do Ministério Público durante a vigência do Decreto 17.114, de 13 de janeiro de 1965.

³² LA BRADBURY. *op. cit.*, p. 47-48.

³³ BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF, Senado, 1998. “Art. 132: Os Procuradores dos Estados e do Distrito Federal, organizados em carreira, na qual o ingresso dependerá de concurso público de provas e títulos, com a participação da Ordem dos Advogados do Brasil em todas as suas fases, exercerão a representação judicial e a consultoria jurídica das respectivas unidades federadas.”

³⁴ Conforme requer a Constituição Federal brasileira em seus princípios fundamentais (Título I). “O constitucionalismo democrático foi a ideologia vitoriosa do século XX. O imaginário social contemporâneo vislumbra nesse arranjo institucional, que procura combinar Estado de direito (supremacia da lei, *rule of the law*, *Rechtsstaat*) e soberania popular, a melhor forma de realizar os anseios da modernidade: poder limitado, dignidade da pessoa humana, direitos fundamentais, justiça social, tolerância e – quem sabe? – até felicidade. Para evitar ilusões, é bom lembrar, ainda uma vez, que as grandes conquistas da humanidade levam um tempo relativamente longo para passar do plano das ideias vitoriosas para a plenitude do mundo real. O curso do processo civilizatório é bem mais lento do que a nossa ansiedade por progresso social. O rumo certo, porém, costuma ser mais importante do que a velocidade”. MARTINS, Ives Gandra; MENDES, Gilmar Ferreira e NASCIMENTO, Carlos Valder (Coord.). Tratado de Direito Constitucional, 2ª ed., São Paulo: Saraiva, v. 1, 2012, p. 45.

3 DEFINIÇÕES PARA ORDEM E SISTEMA TRIBUTÁRIO

Os conceitos, tanto de *ordem*, quanto de *sistema*, não são de fácil aferição, especialmente por se estudar na área jurídica elementos de uma ciência não exata.

Debruçaram-se sobre o tema renomados pensadores da área jurídica, dentre eles Tercio Sampaio Ferraz Junior³⁵.

Para o autor, jurista e filósofo brasileiro, os conceitos de *ordenamento* e *sistema* se assemelham na medida em que a um *sistema* se estabelece uma *ordem*³⁶. Além disso, o autor ensina que a dogmática jurídica e o Estado moderno são inerentes à noção de *ordenamento* enquanto *sistema*. É o que se denota das seguintes lições:

O conceito de ordenamento é operacionalmente importante para a dogmática; nele se incluem elementos normativos (as normas) que são os principais, e não-normativos (definições, critérios classificatórios, preâmbulos, etc.); sua estrutura revela regras de vários tipos; no direito contemporâneo, a dogmática tende a vê-lo como um conjunto sistemático: quem fala em ordenamento pensa logo em sistema. Tal sistema tem caráter dinâmico (Kelsen) e, em oposição ao estático, capta as normas de um processo de contínua transformação.³⁷

Frana Elizabeth, por sua vez, acrescenta que se deve conhecer o sistema tributário constitucional brasileiro. Ressalta a autora que “os elementos integrantes de um sistema não lhe constituem o todo mediante sua soma, mas, desempenham funções coordenadas, uns em função dos outros e todos harmonicamente, em função do todo”.³⁸

Há pontos de convergência entre a doutrina de ambos os autores: *sistema* e *ordem*, ao menos para fins jurídico-sociais, possuem, inexoravelmente, uma relação fundamental de interdependência.

³⁵ FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **Introdução ao estudo do Direito: técnica, decisão, dominação**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003, 370 p.

³⁶ FERRAZ JUNIOR, *ibidem*, p. 176.

³⁷ FERRAZ JUNIOR, *ibidem*.

³⁸ ELIZABETH, Frana. Sistema Tributário Nacional. In: GOMES, Marcus Lívio; ANTONELLI, Leonardo Pietro (Coord.). **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, vol. 1, p. 30.

Aprofundando o tema, pode-se destacar que o próprio Direito, então, forma um *sistema*. Por isso, após caracterizar as sociedades humanas como submissas a estruturas normativas, “dotadas de regras coercitivas destinadas a conformar as nossas ações aos padrões tidos por desejáveis”³⁹, Sacha Calmon inclui o Direito como algo absolutamente necessário, mesmo sendo um sistema radicalmente repressivo. Afirma, ainda, que a civilização adjetiva-se por ser repressora, seja quanto à Moda, quanto à Ética, à Religião e, inclusive, e neste item é o que mais interessa agora, quanto ao Direito.

Sobretudo, o autor atenta para o seguinte: “O Direito pode ser libertário antes que liberticida ou garantidor de privilégios. Tudo depende do tempo, do modo e do uso dos sistemas normativos, todos eles inevitavelmente instrumentais”⁴⁰ E o direito tributário, por contemplar em seu âmago legislativo a arrecadação fiscal do patrimônio individual dos cidadãos, também se caracteriza por ser libertário na medida em que os valores arrecadados devem voltar para a sociedade.

Verificou-se que a qualidade de *ordem* a um *sistema* é imprescindível para que tal funcione a contento e cumpra o objetivo para o qual existe. Por sua vez, a *ordem* só existe a partir de um *sistema*. Hugo de Brito Machado elucida a questão desta forma:

As expressões sistema jurídico e ordenamento jurídico geralmente são utilizadas como sinônimos. Preferimos a expressão ordenamento jurídico para designar o conjunto de normas que compõem o direito positivo de determinado país, mas entendemos que o ordenamento jurídico é sempre um sistema de normas. A expressão sistema do direito legislado como a expressão sistema do direito do caso indicam o uso da palavra sistema para designar o modo de ser do ordenamento jurídico. Não obstante, a palavra sistema, na expressão sistema jurídico, pode ser utilizada como sinônimo de ordenamento. Assim, podemos nos referir ao sistema jurídico brasileiro, para designar o ordenamento jurídico vigente em nosso país.⁴¹

³⁹ COELHO, *op. cit.*, p. 10.

⁴⁰ COELHO, *ibidem*.

⁴¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Uma introdução ao estudo do direito**. São Paulo: Dialética, 2000, p. 47-48. Afirma, ainda, este autor: “[...] embora nos pareça importante o estudo dos diversos sistemas jurídicos dentro da classificação,

Tércio Sampaio Ferraz Jr. estende o debate, afirmando ser o *sistema* integrado por elementos (mero repertório) e pelo relacionamento entre eles (estrutura), logo, ordenando-se entre si. Por isso, leciona que o “sistema é um complexo que se compõe de uma estrutura e um repertório. Nesse sentido, ordenamento é sistema.”⁴². A partir disso, são tratados como termos análogos. Essa conclusão decorre da seguinte análise do autor em exame:

O sistema é apenas um forma técnica de conceber os ordenamentos, que são um dado social. A dogmática capta o ordenamento, este complexo de elementos normativos e não-normativos e de relações entre eles, de forma sistemática para atender às exigências da decidibilidade de conflitos.⁴³

Hans Kelsen, fundador da Escola Normativista, explicou que “uma pluralidade de normas forma uma unidade, um sistema, um ordenamento, quando sua validade pode ser atribuída a uma única norma, como fundamento último dessa validade”.⁴⁴ Embora essa assertiva se refira também à identificação do fundamento da *Grundnorm*, o objetivo aqui é outro: verificar que mesmo Kelsen tratava de sistema e ordenamento como sinônimos, desde que submetidos à norma fundamental.

Paulo de Barros Carvalho garante tal assertiva quando leciona que as normas jurídicas são formadoras de um *sistema*, “na medida em que se relacionam de várias maneiras, segundo um princípio unificador.”⁴⁵

Segundo esse autor, não somente as normas positivadas são um sistema, mas também a própria Ciência do Direito, corroborando com o enunciado até aqui:

ou catalogação, acima mencionada - o autor se refere ao estudo dos problemas concernentes à norma jurídica separadamente daqueles concernentes ao ordenamento jurídico -, preferimos fazer uma simplificação que nos parece didaticamente conveniente”. *Ibidem*, p. 48.

⁴² FERRAZ JR., *op. cit.*, p. 176.

⁴³ *Ibidem*.

⁴⁴ KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito: introdução à problemática científica do direito**. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 96.

⁴⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 142.

Não só o direito positivo se apresenta como sistema, mas a ciência que dele se ocupa também assume foros sistemáticos. O direito positivo é um sistema nomoempírico prescritivo, onde a racionalidade do homem é empregada com objetivos diretos e vazada em linguagem técnica. A ciência que o descreve, todavia, mostra-se um sistema também nomoempírico, mas teórico ou declarativo, vertido em linguagem que se propõe ser eminentemente científica. Enquanto as ciências naturais, por exemplo, a Física e a Química, descrevem fenômenos naturais, físicos ou químicos, a Ciência do Direito tem como foco temático um fenômeno linguístico – o direito posto, um plexo de enunciados prescritivos. E este último cientista anota, como dado fundamental, que nos fenômenos naturais os fatos se entreligam por uma relação de causa e efeito – *princípio da causalidade* –, ao passo que o liame que prende o fato jurídico aos seus efeitos é ditado pelo *princípio da imputação*. É o legislador que imputa certas consequências jurídicas aos eventos que ele livremente escolhe, no tecido das relações sociais. Repousa aqui uma diferença extremamente relevante, como dado peculiar à matéria jurídica.⁴⁶

Ao se vislumbrar uma orientação sistêmica, tratou-se aqui da teoria geral dos sistemas⁴⁷, preconizada pela filosofia positivista de Augusto Comte, no século XIX, para quem deveria haver unidade no estudo das ciências sociais.⁴⁸

Em contraponto, Paulo Bonavides alerta que a ideia de sistema no contexto dos estudos sociais não foi exatamente uma inovação positivista:

A noção de sistema – convém sempre frisar – não representa nenhuma novidade. Desde os períodos clássicos da antiguidade foi familiar ao pensamento científico e filosófico. Sistema é palavra grega; originariamente significa reunião, conjunto ou todo. Esse sentido se ampliou porém de tal modo que por sistema veio a entender-se, a seguir, conjunto organizado de partes, relacionadas entre si e postas em mútua dependência.⁴⁹

⁴⁶ *Ibidem*, p. 143.

⁴⁷ Ainda que sucintamente e sem a densidade a que pode ser conduzido o tema.

⁴⁸ COMTE, Auguste. **Curso de Filosofia Positiva**. São Paulo: Nova Cultural, 1996, 336 p.

⁴⁹ BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 24ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 107-108. De todo modo, vê-se que mesmo o constitucionalista não se abstém de atribuir noções de física social (positivismo) à ideia de sistema:

Para aditar a importância de se estudar um *sistema*, enfim, Paulo Bonavides utiliza do termo “nova utopia” para designar uma orientação sistêmica de sentido unificador e globalizante. Acrescenta o autor que esse ideal:

[...] armou o cientista com um conceito-chave que lhe orienta a pesquisa e abriu, segundo seus adeptos, o caminho a métodos mais adequados; transcendeu, enfim, por inteiro, a tendência meramente analítica, que dominou durante algum tempo o campo sociológico. Foi a época das microssociologias, com o abandono ou o descrédito da macrosociologia, só de último reabilitada graças, em larga parte, à intervenção metodológica da concepção sistêmica.⁵⁰

Em suma, modernizando o pensamento sistêmico com relação a Augusto Comte, a teoria geral dos sistemas⁵¹ de hoje é investigada e perquirida considerando-a como teoria interdisciplinar de estruturas uniformes (isomorfias).⁵²

Por fim, Immanuel Kant, em “Crítica da Razão Pura”, sintetiza a definição de sistema como sendo a “unidade dos diversos conhecimentos debaixo de uma ideia”⁵³, com o que se encerra este tópico, passando-se à análise mais específica da *ordem* (ou *sistema*) tributário.

3.1 A Gênese da Ordem Tributária Brasileira

No intuito de conhecer o sentido de uma *ordem tributária* é preciso, antes, entender que ela surge de um poder estatal, que se denomina *supremacia*. Decorre, logo, do poder soberano de um

“As teorias sistêmicas brotaram do campo das ciências da natureza, refletindo imperativos surgidos com os progressos da biologia e da cibernética. Empregam elas instrumentos lógicos e matemáticos de rara precisão, que revolucionam na ciência social mesma os métodos clássicos. Constituem, enfim, do ponto de vista filosófico, uma espécie de positivismo da Segunda Revolução Industrial.”

⁵⁰ *Ibidem*.

⁵¹ Também denominada “teoria interdisciplinar de estruturas uniformes”. *Ibidem*, p. 107.

⁵² *Ibidem*.

⁵³ *Apud* BONAVIDES, Paulo. *Op. cit.*, p. 99.

Estado.⁵⁴ O Estado logra aumentar o patrimônio público (a receita pública) em detrimento do patrimônio privado, revertendo-se os valores daí originados para toda a sociedade num momento posterior à arrecadação.⁵⁵

Thomas Hobbes, filósofo político, utilizou a metáfora do *pacto social* em sua obra “Leviatã, ou matéria, forma e poder de uma república eclesiástica e civil”. Explicou que o homem, por ser o lobo do próprio homem, necessita de um ente soberano impondo limites ao estado natural (animalesco) do comportamento humano.⁵⁶ É a partir daí que se reforça a ideia de que o Estado e, por conseguinte, os sistemas, são repressores dos instintos humanos.⁵⁷

⁵⁴ Soberania é a vontade superior às vontades individuais, como um poder “que não reconhece, acima de si, nenhum outro poder”. CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 139.

⁵⁵ Tal assertiva condiz com os princípios da igualdade e da capacidade contributiva. Ademais, é ponto de partida para distinção entre tributação e punição. *Ibidem*, p. 103-109.

⁵⁶ HOBBS, Thomas. **Leviatã, ou matéria, forma e poder de uma república eclesiástica e civil**. Tradução João Paulo Monteiro e Maria Beatriz Nizza da Silva. São Paulo: Martins Fontes, 2003, 615 p.

⁵⁷ Em que pese não caiba adentrar mais a fundo na questão, é preciso salientar que, sob outro ponto de vista, Sigmund Freud lecionou ser a própria psique humana causadora de instintos repressores. Recomenda-se: ZARATE, Oscar; APPIGNANESI, Richard. **Entendendo Freud - Um Guia Ilustrado**. São Paulo: LeYa Brasil, 176 p. Acrescentando, o jurista Sacha Calmon valeu-se das ideias freudianas para expor que: “O Direito é mais prático. A sanção dá-se aqui, agora. Tira-se a vida, a liberdade, os direitos, o dinheiro dos infratores que desobedeceram as suas prescrições. O Direito tampouco se preocupa com os dramas da consciência. As intenções-em-si são irrelevantes, pois o que lhe interessa, verdadeiramente, são as condutas humanas, as prescritas e as proibidas. O Direito descreve condutas e prescreve os efeitos que delas podem advir. Faz isso o tempo todo, em todos os tempos. Planifica instituições e comportamentos humanos, regendo o convívio social. Freud, com a sua notável intuição em compreender o homem como id (o homem que busca prazer e satisfação a partir dos impulsos de sua estrutura biopsíquica) e como ego (o homem educado que concilia os impulsos com as conveniências comportamentais que lhe foram introjetadas pela educação familiar, moral e religiosa – superego), penetrou profundamente na alma humana, tão machucada pelos quereres do corpo e pelas proibições sociais, morais e religiosas.” COELHO, *op. cit.*, p. 10.

A consideração do Procurador do Estado Ricardo Antonio Lucas Camargo acerca da força do Estado sobre o indivíduo é mencionada desta maneira:

Quando o Estado se estrutura, chamando a si o monopólio da força, vem a dotar de previsibilidade o resultado da atividade humana. Esta premissa vem a se colocar tanto no absolutismo de matriz racional de Hobbes como no pensamento de um Max Weber ou de um Kelsen.⁵⁸

Afora a vertente absolutista do pensamento de Hobbes, veja-se que corolário do pacto social proposto pelo filósofo é o *poder de tributar*, na medida em que, considerando-se um Estado Democrático de Direito, os indivíduos, por seus representantes, consentem na instituição do tributo.⁵⁹

A *ordem tributária*, ou o *sistema tributário*, também se caracteriza pela repressão. Entretanto, tal como o direito, ela é mais libertária do que liberticida. Sendo assim, deve ser defendida, haja vista seu cunho social de alta relevância. Não fosse assim, Darcy Azambuja, primeiro Consultor-Geral do Estado do Rio Grande do Sul⁶⁰, não se apoiaria nas lições do doutrinador belga DABIN para lecionar que:

Os direitos do Estado em relação ao indivíduo, que são os deveres do indivíduo para com o Estado, podem ser encarados sob dois aspectos: contribuição pessoal ao Estado em si mesmo, como instituição destinada ao bem público, e contribuição ou apoio às ordens editadas pelo Estado tendo em vista o bem público. A atividade do Estado se processa mediante o *pessoal* e os *recursos* a isso destinados.⁶¹ (Grifo original).

⁵⁸ CAMARGO, Ricardo Antônio Lucas. **Advocacia Pública e Direito Econômico: o encontro das águas**. Porto Alegre: Nuria Fabris, 2009, p. 78.

⁵⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 29.

⁶⁰ “Em meio aos acalorados debates da Assembleia Constituinte Estadual, exatos dez dias antes da promulgação da Carta Magna do Rio Grande do Sul, ocorrida em 29 de junho de 35, criou-se a figura do Consultor-Geral do Estado, por meio do Decreto 5.950 de 19 de junho. No dia seguinte, é nomeado para o mencionado cargo Darcy Azambuja, por meio do Decreto 5.953, de 20 de junho daquele mesmo ano.” MARTINS, *op. cit.*, p. 11.

⁶¹ AZAMBUJA, Darcy. **Teoria Geral do Estado**. 30ª ed. Porto Alegre: Globo, 1993, p. 385.

Eis a lógica do poder tributário estatal, que se inicia com o pacto social, perpassa a ideia de sociedade política⁶², que é o próprio Estado, e conflui para a noção do bem comum, da justiça tributária. O Procurador do Estado é elemento essencial tanto para uma ordem tributária coesa, quanto para promover a igualdade tributária. Mais adiante na sua doutrina, Darcy Azambuja ainda explica que:

O primeiro dever da sociedade política, sob a direção dos governantes e com o concurso dos governados, é realizar o bem público material e moral da coletividade, dentro da ordem temporal. O Estado, por meio de seus diversos serviços de governo e de administração, faz reinar a paz e a justiça, procura coordenar as atividades particulares e auxiliar as iniciativas privadas.⁶³

O Estado brasileiro também é pautado na ideia do pacto social preconizada por Hobbes. Esse ente atua sobre o patrimônio privado valendo-se de normas inseridas num contexto sistêmico que se denomina, portanto, *ordem tributária*. E os cidadãos submetidos a essa ordem devem respeitar o pacto, muito embora, reiteradas vezes, acabem por descumpri-lo, mediante atos ilícitos (sonegação fiscal e evasão de divisas, por exemplo).⁶⁴

Uma das maneiras de se concretizar o almejado Estado Democrático de Direito no Brasil é através da arrecadação de tributos. Tal é a doutrina de Heleno Taveira Torres:

Para a efetividade do princípio do Estado Democrático de Direito em nosso País, a busca pelo aperfeiçoamento da

⁶² *Ibidem*. O autor afirma que “o Estado é a sociedade política que se distingue de todas as outras formas de sociedade pelo seu caráter obrigatório”, p. 382.

⁶³ *Ibidem*, p. 384-385.

⁶⁴ Em interessante trabalho desenvolvido pela Procuradora do Estado da Bahia, Alzemer Britto, a respeito do combate por parte dos procuradores estaduais ao jeitinho brasileiro, a referida autora cita o sentimento de injustiça quando alguém, que chegara depois de outrem em determinada fila, passa à frente deste. Ora, o mesmo ocorre com o cidadão que não cumpre o contrato social, infringindo as normas tributárias. Desse modo, ele estará passando à frente daqueles que respeitam a igualdade tributária. BRITTO, Alzemer Martins Ribeiro de. O Procurador do Estado e o combate ao jeitinho brasileiro na Administração. **Revista de Direitos Difusos**, vol. 10, dez. 2001, p. 1261-1274.

burocracia tributária segundo os valores da democracia, sem dúvida, está em tempos de promissora renovação, com múltiplas demandas pela integração do cidadão aos atos e ao cumprimento das funções administrativas, com destaque para a concretização dos princípios que norteiam a Administração Pública; E quando o assunto é “Administração Tributária”, essa renovação aflora adensada pelos fins que a orientam em suas regras e funções, que é o financiamento do Estado mediante a cobrança de tributos, nos limites dos valores do Sistema Tributário Nacional.⁶⁵

Sintetizando o tema, Sacha Calmon vale-se das seguintes palavras:

O poder de tributar é exercido pelo Estado por delegação do povo. O Estado, ente constitucional, é produto da Assembléia Constituinte, expressão básica e fundamental da vontade coletiva. A Constituição, estatuto fundante, cria juridicamente o Estado, determina-lhe a estrutura básica, institui poderes, fixa competências, discrimina e estatui os direitos e as garantias das pessoas, protegendo a sociedade civil. O poder de tributar, modernamente, é campo predileto de labor constituinte. A uma, porque o exercício da tributação é fundamental aos interesses do Estado, tanto para auferir as receitas necessárias à realização de seus fins, sempre crescentes, quanto para utilizar o tributo como instrumento extrafiscal, técnica em que o Estado intervencionista é pródigo. A duas, porque tamanho poder há de ser disciplinado e contido em prol da segurança dos cidadãos. Assim, se por um lado o poder de tributar apresenta-se vital para o Estado, beneficiário da potestade, por outro a sua disciplinação e contenção são essenciais à sociedade civil ou, noutras palavras, à comunidade dos contribuintes.⁶⁶

A questão da necessidade de tributação, contudo, pode ser analisada, aprioristicamente, a partir de um estudo político sobre os Estados. Quer-se salientar que, a depender do sistema (comunista ou capitalista) utilizado em dado Estado, a tributação poderá ter uma valoração ou outra.

⁶⁵ TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica**. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 164.

⁶⁶ COELHO, *op. cit.* p. 37.

Embora controversa, é preciso suscitar a conclusão de Hugo de Brito Machado acerca da importância da tributação no contexto de uma economia capitalista:

A tributação é, sem sombra de dúvida, o instrumento de que se tem valido a economia capitalista para sobreviver. Sem ele não poderia o Estado realizar os seus fins sociais, a não ser que monopolizasse toda a atividade econômica. O tributo é inegavelmente a grande e talvez única arma contra a estagnação da economia.⁶⁷

A proposta de valorar a tributação a partir de uma análise de um sistema de economia parece arriscada, na medida em que é possível perder-se em seus meandros. Os objetos de estudo do Direito Tributário e da Ciência da Economia não são os mesmos, embora perpendiculares, entrecruzando-se por vezes. Assim é que, mesmo num modelo comunista de Estado, pode haver a noção de tributação, por mais diferente que sejam seus métodos de aplicação dos atualmente utilizados na maioria dos Estados contemporâneos capitalistas. Ademais, como se verificou em linhas anteriores, o tributo existia mesmo antes de se estabelecer, ou de se conceituar, um Estado como comunista ou capitalista.⁶⁸

Ademais, ultrapassada está a ideia de Estado essencialmente capitalista, pautado na liberdade econômica. Dessa forma, é preciso entender que progredimos de um Estado Liberal, apropriado para o desenvolvimento do capitalismo exacerbado e incapaz de ingerências na economia, para o *Welfare State*, dentro do qual há, também e inclusive, tributação para fins de regulação de mercado (tributação extrafiscal).

Sobretudo, e retornando à análise específica do direito tributário, esclarece-se, a partir das Procuradoras do Estado da Bahia, Alzemeris Martins e Marisa Idalência de Souza que:

[...] em torno do interesse geral que verte para a vida digna do cidadão é que se explica a existência do Estado e sua

⁶⁷ MACHADO, *op. cit.*, p. 26.

⁶⁸ BALTHAZAR, *op. cit.*

atuação, quer seja concessiva de benefícios, quer seja restritiva do exercício de direitos.⁶⁹

Para a satisfação do interesse geral, então, a arrecadação tributária faz-se de suma importância. Não é diferente o que se denota das palavras de Ricardo Antonio Lucas Camargo em Parecer da Procuradoria-Geral do Estado do Rio Grande do Sul:

Não resta a mínima dúvida que o tributo traduz uma das formas de participação compulsória da coletividade na propriedade privada, num contexto em que esta se veja garantida, de acordo com a observação de Klaus Tipke e Joachim Lang [Direito Tributário. Trad. Luís Dória Furquim. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 2008, v. 1, p. 53]. E que esta participação se dá, primordialmente, para os fins de prover os recursos financeiros aptos a sustentarem o funcionamento da máquina estatal na prestação de serviços públicos. Por outra banda, estes, por força do artigo 175 da Constituição Federal, não têm como deixar de ser prestados, 'como atividade indispensável à consecução da coesão e interdependência sociais'.⁷⁰

Da tributação se origina uma relação jurídica e não uma relação de poder.⁷¹ Novamente, os ensinamentos de Hobbes se fazem presentes para entendermos essa relação como efeito do pacto social, posto que tal relação, enquanto jurídica e não tributária, aparta-se de qualquer imposição absolutista. Por ser assim, ou seja, por ser uma relação jurídica, tratando de normas, ainda mais razão assiste ao sistema constitucional para atribuir aos Procuradores do Estado a atuação nesse meio, haja vista serem eles os operadores do direito e representantes do respectivo Estado-membro.

⁶⁹ SOUZA, Marisa Idalência de; MARTINS, Alzemer. O princípio constitucional da eficiência. Aplicação à função do Procurador do Estado no exercício da consultoria jurídica. **Revista da Procuradoria-Geral da Bahia**, v. 25, jan./dez. 1999, p. 75-80.

⁷⁰ CAMARGO, Ricardo Antonio Lucas. **Parecer nº 15.428 da PGE/RS**. Disponível em: <http://www2.pge.rs.gov.br/pge23/lpext.dll?f=templates&fn=main-j.htm&2.0>. Acesso em: 15 ago. 2013.

⁷¹ MACHADO, *op. cit.*, p. 29.

O Procurador do Estado defende a ordem, em grande parte na esfera judicial. Mas não somente isso: pode atuar também nos processos administrativos.

A par disso, Ricardo Antonio Lucas Camargo, suscita o controle preventivo da juridicidade como forma de atuação do agente público em análise:

Deste modo, ao atuar no controle preventivo da juridicidade da atuação do agente político a quem incumba o comando da Administração, ainda que não lhe seja dado discutir a justiça da medida, cabe-lhe, contudo, verificar a validade, seja nos aspectos formais, seja nos aspectos materiais, nestes últimos incluídos, para além da simples leitura do texto do ato, os efeitos concretos que dele venham a decorrer, em confronto com disposição normativa de nível superior: não é o dado de ser uma política mais ou menos 'populista', mais ou menos 'bairrista', mais ou menos 'desconfiada' em relação à iniciativa privada, que deverá ser tomado em conta, mas sim a adequação da medida aos parâmetros constitucionais e legais, levada ainda em consideração, quando houver, o sentido imprimido às normas gerais pelas instâncias não ordinárias do Poder Judiciário.⁷²

Eis, então, o poder de tributar do ente federado estadual. Logo, enquanto representante judicial e consultor jurídico do respectivo ente, além de atuante no controle preventivo de juridicidade, o Procurador do Estado aparece como patrono da ordem jurídica tributária estadual. São esses atributos, dentre outros, que o conduzem ao patamar de função essencial à justiça.

3.2 Da Ordem Constitucional Tributária

Em termos constitucionais, a *ordem* que integra o *sistema* não se dá de maneira natural, como ocorre na Matemática ou na Química. A ordem constitucional tributária, por exemplo, é criada a

⁷² CAMARGO, Ricardo Antônio Lucas. **Advocacia Pública e Direito Econômico: o encontro das águas**. Porto Alegre: Nuria Fabris, 2009, p. 26.

partir de dogmas jurídicos⁷³ concatenados a normas positivadas e/ou metajurídicas (os princípios, que podem ou não estar positivados).⁷⁴

O sistema constitucional tributário, contudo, não é independente dos demais sistemas jurídicos. Se a própria Ciência do Direito, tratada por Karl Marx como uma superestrutura social, é vista como um subsistema aberto e dependente,⁷⁵ mais razão assiste para se interpretar a ordem tributária como submissa a uma série de outros ditames, tais como os regramentos constitucionais sobre os Poderes Executivo e Judiciário. Justamente ao tratar deste último que se faz menção na Constituição às procuradorias públicas, dentro do capítulo das “Funções Essenciais à Justiça”. Dessa forma, é o Procurador do Estado integrando a ordem tributária, a partir de uma ótica marxista, para bem de defendê-la, com o fim último de alcançar a justiça fiscal.

Uma vez apontadas as definições sobre sistema e sobre ordem, inclusive sob o aspecto constitucional, considerando que esses conceitos são de suma importância para o mister do Procurador do

⁷³ “À Ciência do Direito impõe-se um método e, por isso mesmo, quando a esta nega-se seguir uma opção metodológica, de plano, irrompe-se sua incoerência sistêmica e avulta a instabilidade na construção ou explicação do sistema jurídico que lhe serve de objeto, pelas afetações sobre a integralidade do sistema, como totalidade estrutural e funcional [...]. Sem o controle do método, o sistema tributário tende à insegurança, que se potencializa a partir das suas tensões de conflitos oriundos do seu sistema externo, que não é aquele da realidade, mas o científico, que o constrói e descreve [...] . Ao adotar a dogmática jurídica na construção do conteúdo do princípio de segurança jurídica à luz do construtivismo metódico-axiológico, como sistema externo e com funções descritivas do sistema jurídico (sistema interno), invariavelmente, corre-se o risco de assumir uma postura ontológica diante das ‘regras’, ‘princípios e ‘regimes jurídicos’ do sistema interno, pela busca do conteúdo, da essência e dos fundamentos ‘materiais’ das regras, princípios ou regimes, mediante determinações, (como adotado por Heidegger). Nesse sentido, até mesmo o ‘nada’, ou seja, o ‘não existir regra jurídica sobre condutas’, em si mesmo, pode ser qualificado como algo (‘ser’) definido, seja como espaço de liberdade, seja como limite da ação estatal. Apesar desse esforço de objetivação, a realidade do direito mostra um vasto campo de indeterminação e ambiguidades, como no caso dos preceitos constitucionais, os quais geram graves distorções de aplicação.” TORRES, *op. cit.*, 44-55.

⁷⁴ AVILA, Humberto Bergmann. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 12^a ed. São Paulo: Malheiros, 2011, 206 p.

⁷⁵ MARX, Karl Heinrich. **Crítica de la filosofía del derecho de Hegel**. Buenos Aires: Ediciones Nuevas, 1968. 158 p.

Estado, indaga-se como este operador do direito pode defender uma ordem que é dinâmica?

Conforme suscitado em linhas anteriores, há uma ordenação de elementos mais evidente nas ciências da Matemática ou da Química, as quais, em regra, pressupõem sistemas estáticos.

Já a ordem jurídica, por decorrer de fatores sociais, altera-se constantemente, sofrendo mutações. Nessa seara, pode-se afirmar, com Hugo de Brito Machado, o dinamismo do direito:

O certo, porém, é que o estudo da incidência da norma jurídica exige que se coloque claramente a ideia de movimento. Exige uma visão dinâmica do Direito. Realmente, o mundo é dinâmico por natureza. Está em permanente movimento. A todo instante estão ocorrendo fatos novos, e por isto mesmo o Direito se explica melhor em face de seu aspecto dinâmico. É a visão dinâmica do Direito que nos permite melhor entender a diferença entre o fato e o fato jurídico, decorrente da incidência da norma. Permite-nos também melhor explicar e compreender o fenômeno da concreção das normas, tanto no sentido da incidência, como no sentido da evolução destas, de uma expressão concreta, formando um sistema escalonado, hierarquizado, que evolui desde a Constituição até o mandado com o qual o oficial de justiça faz cumprir a sentença.⁷⁶ (Grifo original).

Nessa linha de raciocínio, Tércio Sampaio, embora apresentando o viés do Estado moderno, fala acerca do tema, atestando que a concepção de ordenamento como sistema é “consentânea com o aparecimento do Estado moderno e o desenvolvimento do capitalismo. Esta dinâmica tem a ver com o fenômeno da positivação, ou seja, a institucionalização da mutabilidade do direito.”⁷⁷

Impende deixar claro, em tempo, que, embora se caracterize pela mutabilidade, a ordem de que falamos não é aleatória, uma vez que na atividade legislativa formadora do ordenamento há critérios bem delimitados para se criar a norma positivada.⁷⁸

⁷⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Uma introdução ao estudo do direito**. São Paulo: Dialética, 2000, p. 171.

⁷⁷ FERRAZ JR, *op. cit.*, p. 176.

⁷⁸ O processo legislativo é regulado a partir do art. 59 da Constituição Federal brasileira.

Assim como não é aleatória sob a ótica legiferante, também não o é sob o ponto de vista estritamente jurídico. Os juristas utilizam conceitos e métodos próprios da ciência pela qual trabalham, respeitando princípios, dogmas, costumes, leis e demais categorias de normas. Não há liberdade absoluta na montagem de um raciocínio jurídico, pois o Direito, sendo um conjunto de normas, é um “sistema de limites, fruto da racionalidade humana.”⁷⁹

Caso houvesse liberdade absoluta nas criações jurídicas, mais valeria um clássico, mas arcaico, método sofista de argumentação do que a busca da verdade e da justiça tão caras ao contemporâneo operador do direito.

Desde logo, então, podemos visualizar o contexto de atuação das procuraturas públicas: uma ordem jurídica dinâmica. Isso posto, necessário se faz que haja um sistema de advocacia estatal prevendo a amplitude de atuação dos procuradores, possibilitando seu mister desde a concepção da norma até os processos judiciais.

No cenário jurídico brasileiro, tem-se que tanto ordem, quanto sistema são expressões constitucionais, e por assim serem, não podem ser menosprezadas. Na Constituição não há palavras inúteis, ainda mais se considerarmos sua força normativa própria.⁸⁰

Não se pretende desdizer o texto constitucional quando ele denomina Sistema Tributário Nacional o capítulo I do título VI da Constituição Federal Brasileira. Apenas para fins didático-doutrinários e visando à coesão dos significados propostos nesta obra, verifica-se a necessidade de denominá-lo como um subsistema. Esse raciocínio coincide com a doutrina de Frana Elizabeth:

[...] o sistema jurídico compõe-se de um conjunto de princípios e regras em torno de um conceito fundamental. Inserido no mesmo, gravitam subsistemas erigidos a partir de seus próprios conceitos aglutinantes, interessando-nos o *subsistema constitucional tributário brasileiro*.⁸¹ (Grifou-se).

⁷⁹ MACHADO, *op. cit.*, p. 17.

⁸⁰ BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. 453 p.

⁸¹ ELIZABETH, *op. cit.*, p. 28.

De acordo com essa doutrina, portanto, é possível identificar a *ordem tributária nacional* como um *subsistema*, mormente se lembrarmos o capítulo anterior quando se afirmou que a Ciência do Direito, em si mesmo considerada, já é um *sistema*. Logo, no universo do direito, não poderia haver outros sistemas, mas somente *subsistemas*. E um destes *subsistemas*, é o tributário.

Sacha Calmon, no entanto, ao mencionar uma “Constituição Tributária”, estabelece três grupos temáticos que estariam dentro dessa seara constitucional, quais sejam:

a) o da repartição de competências tributárias entre a União, os estados e os municípios; b) das limitações ao poder de tributar (princípios e imunidades a cercar o poder de tributar); c) o da partilha direta e indireta do produto da arrecadação dos impostos entre pessoas políticas da Federação (participação de uns na arrecadação de outros).⁸²

Esses grupos temáticos, o autor nomeia como *subsistemas*. Neste caso, o conceito de *subsistema* é mais restrito do que aquele que se propôs até então neste trabalho⁸³.

Não se está pretendendo afirmar, no entanto, que exista apenas um único sentido para a terminologia das palavras que foram abordadas. Pelo contrário, sabe-se que podem ser plurissignificativas. Saliente-se, sobretudo e uma vez mais, que se considerada a Ciência como um próprio sistema,⁸⁴ dentro dela, por lógica classificatória, somente poderiam haver *subsistemas*.

Fraña Elizabeth alerta-nos, ainda, para o fato de que, embora a Constituição denomine “Sistema Tributário Nacional”, tratar-se-ia, em verdade, de um subsistema constitucional tributário. Isso porque, segundo a autora, apoiada nos ensinamentos de José Artur Lima Gonçalves, “a Constituição brasileira é um sistema, ou seja, conjunto

⁸² COELHO, *op. cit.*, p. 46.

⁸³ A análise pormenorizada desses *subsistemas* não se coaduna com o objetivo deste trabalho, por isso indicamos a doutrina de COELHO, Sacha Calmon Navarro, *op. cit.*

⁸⁴ Ou mesmo se considerarmos um sistema constitucional, da mesma forma só pode haver *subsistemas*, dada a lógica classificatória de categorias.

ordenado e sistemático de normas, construído em torno de princípios coerentes e harmônicos, em função de objetivos socialmente consagrados”.⁸⁵ Objetivando consolidar o que se expôs até aqui, ressalta-se a lição da autora, para quem:

Especificamente quanto ao subsistema constitucional tributário, vê-se que o mesmo é formado pelos princípios e regras constitucionais que regem o exercício da tributação, ou seja, a função estatal arrecadatória a título de tributo, que com o todo se conjuga, dele extraindo seus fundamentos e condições de existência. É o conjunto ordenado das normas constitucionais que tratam da matéria tributária. Deve-se conhecer o sistema tributário constitucional brasileiro, ressaltando que os elementos integrantes de um sistema não lhe constituem o todo mediante sua soma, mas, desempenham funções coordenadas, uns em função dos outros e todos harmonicamente, em função do todo. Portanto, não é correto pretender conhecer o subsistema tributário, ou qualquer outro, por partes, sem a devida compreensão de sua matriz constitucional, de sua unicidade, sistemática, princípios gerais, caracteres essenciais etc. Cada subsistema é uma individualidade e o sistema normativo parcial aparece sempre profundamente comprometido com o sistema fundamental, com a totalidade. Ainda, impende relevar que não há, necessariamente, identidade entre sistema constitucional tributário e sistema tributário, sendo este somente o conjunto de tributos existentes em um estado. O sistema constitucional tributário oferece o quadro geral informador das atividades tributárias, ao mesmo tempo que a colocação essencial das posições, demarcações e limites dentro dos quais e segundo os quais se desenvolve o exercício da tributação, explicitando os direitos e deveres tanto do poder tributante como os do contribuinte, sendo de basilar importância a delimitação do consentimento outorgado pelo segundo ao primeiro.⁸⁶

Conclui-se, por fim, que há, de veras, um subsistema voltado para a tributação, cujo fundamento maior é a Constituição Federal. Os elementos desta devem ser conjugados de maneira coordenada, para fins de harmonização de seus preceitos.

⁸⁵ ELIZABETH, *op. cit.*, p. 29.

⁸⁶ *Ibidem*, p. 30.

3.3 Ordem Tributária Estadual

A Constituição brasileira prevê a forma federativa de Estado,⁸⁷ derivada da força centrífuga⁸⁸ na evolução da forma de Estado e, por isso, além de instituir o poder de tributar, prevê a repartição deste entre os entes federados da nação.

Relacionando a questão do federalismo com o direito tributário, após se entender que a autonomia política e administrativa do Estado-membro no Brasil tem “dignidade constitucional”⁸⁹, atinge-se o ponto da repartição de competências tributárias:

Dá-se, assim, uma repartição de competências tributárias e também, sob uma outra ótica, uma repartição de fontes de receitas tributárias, processos constitucionais que se entrecruzam, embora um não se identifique com o outro, certo que a repartição de competência, temática mais rica, não se limita a uma simples repartição de receitas. Esta se contém naquela ou dela deriva.⁹⁰

⁸⁷ Na doutrina de Teoria do Estado de Darcy Azambuja, tem-se que se chama “indiferentemente Estado Federal ou Federação a essa forma de Estado composto de Estados. No Direito Constitucional dos povos americanos denomina-se também União ao próprio Estado Federal e, quando se emprega o termo Estado tem-se em vista particularmente as unidades federativas que o formam, os Estados-membros da Federação, os membros federados. Assim, o adjetivo estadual refere-se aos Estados-membros, e federal ao Estado composto, à União: uma lei estadual é uma lei do Estado-membro, uma lei federal, é uma lei da União. Ao passo que o adjetivo estatal tem significação ampla, refere-se ao Estado em geral, o adjetivo estadual designa o que é do Estado federado, do Estado-membro. A União e os Estados, são os termos correntes na doutrina e na legislação dos povos americanos para designar o Estado Federal e os Estados federados, respectivamente.” *Op. cit.*, p. 371-372.

⁸⁸ “O modo como se repartem as competências indica que tipo de federalismo é adotado em cada país. A concentração de competências no ente central aponta para um modelo centralizador (também chamado centrípeto); uma opção pela distribuição mais ampla de poderes em favor dos Estados-membros configura um modelo descentralizador (ou centrífugo). Havendo uma dosagem contrabalançada de competências, fala-se em federalismo de equilíbrio.” MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 849.

⁸⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro, *op. cit.*, p 63.

⁹⁰ *Ibidem*, p. 38.

Diante disso, torna-se extremamente relevante a proteção da autonomia financeira de tal ente. Uma vez suprimida a autonomia financeira, tanto a autonomia política, quanto a administrativa, ficariam prejudicadas. Sobreleva-se em importância, dessarte, a atuação do Procurador do Estado na busca pela preservação da autonomia financeira do ente ao qual fornece seu labor.

Por vivermos num estado federalizado (e não unitário), sob um regime descentralizado de competências tributárias, dada a força centrífuga de repartição de competências entre a União e as unidades federativas quando da elaboração da carta democrática de 1988, os Procuradores do Estado ganham ainda mais importância.

No âmbito dos Estados há uma ordem tributária própria, que respeita a simetria constitucional.⁹¹ A capacidade legislativa concor-

⁹¹ Tendo o Supremo Tribunal Federal julgado Ação Direta de Inconstitucionalidade, inclusive a respeito da simetria constitucional no âmbito tributário. Veja-se: "AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. PRELIMINAR. CONSTITUIÇÃO DO ESTADO. PROCESSO LEGISLATIVO. MEDIDA PROVISÓRIA. COMPETÊNCIA DO GOVERNADOR PARA EDITÁ-LA. AUMENTO DE REMUNERAÇÃO DE SERVIDORES PÚBLICOS. INICIATIVA. DOAÇÃO DE BENS DO ESTADO. MAJORAÇÃO DO PERCENTUAL DE PARTICIPAÇÃO DOS MUNICÍPIOS NA ARRECADAÇÃO DO ICMS. EFICÁCIA LEGAL LIMITADA NO TEMPO. PREJUDICIALIDADE. 1. Podem os Estados-membros editar medidas provisórias em face do princípio da simetria, obedecidas as regras básicas do processo legislativo no âmbito da União (CF, artigo 62). 2. Constitui forma de restrição não prevista no vigente sistema constitucional pátrio (CF, § 1º do artigo 25) qualquer limitação imposta às unidades federadas para a edição de medidas provisórias. Legitimidade e facultatividade de sua adoção pelos Estados-membros, a exemplo da União Federal. 3. Lei 219/90. Reajuste de remuneração dos cargos de confiança exercidos por servidores do Estado. Iniciativa reservada ao Chefe do Poder Executivo. Legitimidade. Inexistência de afronta ao princípio da moralidade. Pedido improcedente. 4. Lei 220/90. Autorização legislativa para venda e doação de lotes situados em área urbana específica. Política habitacional implantada na Capital de Estado em fase de consolidação. Ausência de violação à Carta Federal. Improcedência. 5. Lei 215/90. Ofensa ao princípio da separação dos Poderes por norma que atribui ao Governador autorização para dispor, segundo sua conveniência, de bens públicos do Estado, sem especificá-los. Instrumento anômalo de delegação de poderes. Inobservância do processo legislativo concernente às leis delegadas. Ação, no ponto, julgada procedente. 6. Lei 218/90. Elevação do percentual da arrecadação do ICMS a ser repassado aos Municípios por repartição das receitas tributárias, no período compreendido entre os anos de 1990 e 1995. Suspensão cautelar. Regra cuja eficácia exauriu-

rente entre União e Estados sobre direito tributário, prevista no art. 24 da Constituição Federal, permite essa conclusão.

Adentrando mais a fundo na questão do poder de tributar, a fim de verificar a posição do Procurador do Estado em tal assunto, temos de distinguir *poder tributário* da *competência tributária*. Valemo-nos da lição de Hugo de Britto Machado:

Organizado juridicamente o Estado, com a elaboração de sua *Constituição*, o Poder Tributário, como o Poder Político em geral, fica delimitado e, em se tratando de confederações ou federações, dividido entre os diversos níveis de governo. No Brasil, o poder tributário é partilhado entre a União, os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios. Ao poder tributário juridicamente delimitado e, sendo o caso, dividido dá-se o nome de *competência tributária*.⁹² (Grifo original).

A ordem de que se falou até então não estaria completa e, por conseguinte, seria imperfeita quanto à potencialidade de tributar, se não houvesse a previsão constitucional de uma carreira pública voltada para a defesa estatal. Ocorre que a constitucionalização das procuraturas públicas não basta por si só para se efetivar a proteção da ordem fiscal de um dado Estado-membro ou da União. Sabendo-se que ao Procurador do Estado incumbe a proteção desse subsistema, é de se indagar como ele consegue dar conta de atividade tão grandiosa e genérica, considerando que essa ordem possui raízes e disseminações tal qual a árvore cartesiana?

A solução para tanto é valer-se o próprio Estado de um sistema de advocacia pelo qual se prevejam escalas de atuação, organizada, de cada Procurador àquele vinculado. Eis o primeiro pressuposto de defesa da ordem tributária: a criação de um Sistema de Advocacia de Estado que permita um eficaz escalonamento de atribuições entre os Procuradores.

se pelo decurso do tempo de sua vigência. Pedido prejudicado por perda superveniente do objeto. Ação direta julgada procedente em parte para declarar a inconstitucionalidade da Lei estadual 215/90.” (BRASIL. Tocantins. **Supremo Tribunal Federal**. ADI 425, Relator: Min. Maurício Correa, julgado em 04 de setembro de 2002, Tribunal Pleno, Diário de Justiça 19 dez. 2003, p. 19.)

⁹² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30^a ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 30.

Um segundo pressuposto considera o Procurador do Estado como objeto de análise. Trata-se de um atributo de esfera pessoal, mas também funcional: a *eficiência*. Nesse compasso, impende suscitar a resposta à indagação proposta pelo Procurador do Estado do Rio Grande do Sul, Ricardo Antonio Lucas Camargo, sobre o que é ser um Procurador eficiente (?):

Por certo, dir-se-á que é aquele que atende a todos os prazos. Mas não bastaria ser diligente no atendimento dos prazos: há que ser tomada, em tal espaço de tempo, a decisão correta, no sentido de se saber qual a providência adequada ao problema que se coloca.⁹³

Definidos os pressupostos básicos – *sistema de advocacia e a eficiência* do Procurador do Estado – para defesa eficaz da ordem sob comento, insere-se a questão das escalas de atuação tributária por parte desses agentes públicos. Identificam-se, assim, tais escalas em três níveis tributários, quais sejam: 1) o da competência tributária; 2) o da capacidade tributária, que pode se verter em processo administrativo; 3) o do processo judicial tributário.

Feitas essas considerações, distinguir-se-á, a partir da classificação doutrinária já consolidada, momentos jurídico-tributários nos quais a atuação do Procurador do Estado pode incidir, bem como, quais mecanismos de defesa da ordem tributária podem ser utilizados em cada um desses momentos.

4 A FUNÇÃO ESSENCIAL À JUSTIÇA TRIBUTÁRIA

Neste tópico, será apresentada a definição para a expressão *função essencial à justiça*, vinculando-a, ao final, à possível *justiça tributária*, ideal a ser perseguido e respeitado pelo Procurador do Estado enquanto patrono da ordem tributária.

Ao analisar o capítulo IV do título IV da Constituição brasileira, pode-se ver que as Procuradorias Estaduais, por simetria constitucional, não compõem a única carreira essencial à justiça. Ela está em paralelo ao Ministério Público, por exemplo.

⁹³ CAMARGO, *op. cit.*, p. 31.

O fato de as regras sobre o Ministério Público estarem analiticamente mais aprofundadas do que as dos demais entes essenciais à justiça é explicado por Gilmar Ferreira Mendes, para quem essa opção do constituinte não deve ser interpretada como “valoração diferente da relevância dos entes que compõem esse capítulo da Carta. Todos, dentro das suas peculiaridades, são fundamentais para a realização da Justiça.”⁹⁴

Acrescente-se, ademais, que dentre as instituições mencionadas naquele capítulo, somente o Ministério Público não é instituição ligada à advocacia (pública ou privada). Talvez por isso haja, ainda hoje, “embate teórico na sua alocação dentro da tripartição dos poderes”.⁹⁵

Por outro lado, ao valer-se das lições de Diogo de Figueiredo Moreira Neto a respeito das *procuraturas públicas*, o Advogado da União Eder Maurício Pezzi arremata:

[...] parece que o meio mais adequado de ver a questão é considerar a existência de uma advocacia pública *lato sensu*, abrangendo todas as Procuraturas Constitucionais, e uma advocacia pública *stricto sensu*, na qual se insere a Advocacia-Geral da União e as Procuradorias dos Estados e do DF.⁹⁶

Em tese apresentada no XXV Congresso Nacional de Procuradores do Estado, as Procuradoras do Estado da Bahia Alzemi Martins e Marisa Idalência de Souza, após detalharem o significado de cada palavra da expressão *função essencial à justiça*, concluíram que esta:

[...] vem a significar o exercício imprescindível de dever-poder dirigido à concretização da legitimidade, legalidade e licitude no âmbito das funções estatais, de sorte que abarcado, também, como tal, o controle exercido pelos agentes públicos integrantes das carreiras jurídicas, notadamente o Procurador do Estado-consultor. Ademais, embora não tenham referência expressa na Constituição, é plenamente possível incluir no conceito de Advocacia Pública outras Procuradorias que

⁹⁴ MENDES, *op. cit.* p. 1044.

⁹⁵ KELLER, René José. As tarefas da advocacia pública na efetivação dos direitos humanos. **Revista da Procuradoria-Geral do Estado**. Ed. espec. p. 189, 2012.

⁹⁶ PEZZI, *ibidem*, p. 122.

integrem a estrutura da Administração Direta, tais como as Procuradorias dos Municípios, dos Tribunais de Contas e das Casas Legislativas dos três entes da Federação. Somando-se a isso, e considerando a tendência de descentralização do Estado, é igualmente viável incluir também as Procuradorias de outros entes de direito público, tais como autarquias e fundações estaduais e municipais.⁹⁷

Salientam as autoras, ainda, que o advogado público, exercendo função essencial à justiça, não deve mais atuar nos estritos limites das atividades ditas “típicas” de Advocacia de Estado. Mudanças sociais, econômicas e tecnológicas teriam gerado uma alteração de paradigma na atuação dos Procuradores Públicos *strictu sensu*, fazendo-os assumirem “um papel ativo no que concerne ao desenvolvimento desse sistema a que chamamos de Estado”.⁹⁸

Em suma, se se considerar que ao advogado público incumbe um papel de ativismo, inclusive podendo ingressar no assunto de políticas públicas, a ordem tributária é um horizonte a ser melhor explorado. Isso porque, o direito tributário, sendo uma faceta da atividade financeira do Estado, inclui-se entre as questões de políticas públicas, mormente se considerarmos os impostos extrafiscais, que visam, essencialmente à regulação de mercado.

Em contraponto, caso se entenda que ao Procurador não toca adentrar na área das políticas públicas, o horizonte tributário estará mais restrito. Ainda assim, contudo, haverá espaço dentro da ordem tributária a seu alcance, porquanto é o ajuizamento e o acompanhamento de ações fiscais, por exemplo, que demandam maior desgaste profissional por parte dos que nessa área atuam.

A ideia de justiça enquanto valor almejado por parte dos operadores de direito passa, primeiramente, pela dificuldade de categorizá-la em si mesma. Apenas num segundo momento, após categorizada, pode-se conseguir conceituá-la e, ainda assim, seu conceito dependerá do plano que for tomado como objeto de estudo. O propósito aqui é identificar *justiça* tão somente sob a ótica tributária.

⁹⁷ SOUZA, Marisa Idalência de; MARTINS, Alzemer. O princípio constitucional da eficiência. Aplicação à função do Procurador do Estado no exercício da consultoria jurídica. **Revista da Procuradoria-Geral da Bahia**, v. 25, jan./dez. 1999, p. 75-80.

⁹⁸ SOUZA, *op. cit.*, p. 133.

Na tentativa de categorizar o debate sobre justiça fiscal (aqui tratado como sinônimo de justiça tributária), Fernanda Duarte parte de algumas constatações, detectando a problemática na definição do termo. Suscita quatro aspectos a serem considerados para fins de categorizar a justiça fiscal, assim sintetizadas: a) ausência de reflexão aprofundada sobre o tema, especialmente, no Brasil; b) a dificuldade ontológica da conceituação do termo justiça - *a autora avalia que prevalece hoje o entendimento da impossibilidade de se falar em uma única justiça, daí já ser admitida e recomendada a adoção da expressão 'teorias da justiça' -*; c) disseminação da cultura da iniquidade/impunidade fiscal que se consagra na infeliz expressão “Lei de Gerson” - que confere ao contribuinte que cumpre suas obrigações fiscais a sensação constante de estar sendo “passado para trás” e insinua a “tentação” de sonegar; d) prevalência da ideologia hegemônica do capital que desqualifica a discussão dos limites éticos a serem observados pelo Estado, sociedade e cidadãos, quer na esfera pública, quer na esfera privada.⁹⁹

Diante dessas constatações a autora interpreta que a ideia de *justiça fiscal* atende ao primado da *igualdade*, o qual é moldado pela “conformação do Estado republicano, escolhido pela Constituição”¹⁰⁰.

Sobre *igualdade tributária*, Hugo de Brito Machado leciona com precisão:

O princípio da igualdade é a projeção, na área tributária, do princípio geral da isonomia jurídica, ou princípio pelo qual todos são iguais perante a lei. Apresenta-se aqui como garantia de tratamento uniforme, pela entidade tributante, de quantos se encontrem em condições iguais. Como manifestação desse princípio temos, em nossa Constituição, a regra da uniformidade dos tributos federais em todo o território nacional.¹⁰¹

*A propósito de uma justiça econômica*¹⁰², tem-se que “o igualitarismo dos séculos XVIII e XIX afastou ainda mais, da legalidade,

⁹⁹ DUARTE, *op. cit.*, p. 165-166.

¹⁰⁰ *Ibidem*.

¹⁰¹ MACHADO, *op. cit.*, p. 38-39.

¹⁰² Título de um capítulo da obra de: SOUZA, Washington Peluso Albino. **Lições de Direito Econômico**, p. 19.

as garantias de tais privilégios e surgiu daí o princípio da ‘distribuição’ [...]”¹⁰³.

Evidenciou-se que a ordem jurídico-tributária não se resume a aspectos judiciais. A atividade de consultoria prestada pelos procuradores pode, sim, abranger a consultoria *tributária* antes mesmo da criação da norma. Para tanto, já se entendeu que a ordem a ser defendida é dinâmica e, portanto, exige atualização contínua em estudos, inclusive no que tange a pesquisas científicas, por parte do corpo de juristas das procuradorias estaduais. No dizer de Norma Kyriakos, a respeito da função dos procuradores, tem-se que esses “mantêm na mente e na emoção o saberem-se agentes da transformação social”¹⁰⁴.

A seguir, concatenando a ideia de justiça tributária à atuação dos Procuradores, propõe-se uma classificação em escalas de atuação, desde logo considerando o Sistema de Advocacia de Estado, o qual viabiliza a harmônica divisão de competências daqueles, e considerando, ainda, os momentos jurídico-tributários, quais sejam: a *competência tributária*, a *capacidade tributária* e o *processo judicial* respectivo.

4.1 O Procurador do Estado e a Competência Tributária

A expressão *competência tributária* remete à noção de *competência legislativa*, a qual deve respeitar os parâmetros das constituições federais e estaduais, bem como das leis orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios. “Isto significa dizer que, se a Constituição Federal atribui aos Estados competência para instituir um imposto, como fez, por exemplo, com o ICMS, está também dando a estes plena competência para legislar a respeito.”¹⁰⁵

Complementando esse raciocínio, Roque Antonio Carraza alerta para o fato de que, no Brasil, existe uma *competência tributária*

¹⁰³ *Ibidem*. Saliente-se que os privilégios que o autor menciona dizem respeito ao feudalismo.

¹⁰⁴ KYRIAKOS, Norma. Procuradores do Estado: função essencial à justiça. In: **Formação Jurídica**. 2ª ed. NALINI, José Renato (Coord.). São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999, p. 158.

¹⁰⁵ MACHADO, *op. cit.*, p. 272.

regrada, disciplinada, não podendo se falar mais em *poder tributário incontestável ou absoluto*.¹⁰⁶

Há na doutrina uma distinção relevante quanto à semântica da expressão *competência tributária*,¹⁰⁷ que tanto pode significar a manifestação do *ius imperium* do Estado, quanto a manifestação da autonomia da pessoa política, seja a União, seja um Estado-membro, um Município ou o Distrito Federal.

Essa diferenciação, bem apontada por Roque Antonio Carraza, é explicitada da seguinte maneira:

Em boa técnica, não se deve dizer que as pessoas políticas têm, no Brasil, *poder tributário*. *Poder tributário* tinha a Assembleia Nacional Constituinte, que era soberana. Ela, realmente, tudo podia, inclusive em matéria tributária. A partir do momento, porém, em que foi promulgada a Constituição Federal, o *poder tributário* retornou ao povo (detentor da soberania). O que passou a existir, em seu lugar, foram as *competências tributárias*, que a mesma Constituição Federal repartiu entre a União, os Estados-membros, os Municípios e o Distrito Federal.¹⁰⁸

Paulo de Barros Carvalho também alerta para essa distinção:

A competência tributária, em síntese, é uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos. Mas essa é apenas uma entre as várias proporções semânticas com que a expressão se manifesta (...).¹⁰⁹

Um outro sentido pode ser dado à expressão *competência tributária*, portanto. Seria sinônimo de *capacidade tributária ativa*, cujo conceito será melhor analisado no próximo tópico. Por ora, contudo, empresta-se o sentido de *atividade legislativa de pessoa política* para o vocábulo *competência tributária*.

Por ser cada Procuradoria-Geral de Estado uma instituição cujos membros têm incumbência constitucional de prestar consultoria ao

¹⁰⁶ CARRAZZA, *op. cit.*, p. 532.

¹⁰⁷ Como salientado por Paulo de Barros Carvalho, valendo-se de Becker, “o jurista é o semântico da linguagem do direito”. CARVALHO, *op. cit.*, p. 235.

¹⁰⁸ CARRAZZA, *op. cit.*, p. 532.

¹⁰⁹ CARVALHO, *op. cit.*, p. 235.

ente da federação ao qual pertencem, identifica-se um caminho a ser percorrido. Trata-se exatamente da *consultoria jurídico-tributária preventiva*.

A respeito da atividade de consultoria, cumpre relembrar, de antemão, que, no âmbito estadual, o Governador de Estado possui iniciativa legislativa inclusive para fins tributários.¹¹⁰ Assim, uma vez que o Chefe do Executivo pode criar direitos e deveres tributários, cujo processo legislativo será realizado no âmbito de uma Assembleia Legislativa, que ao final poderá aprová-lo sob forma de lei, a consultoria por parte da Procuradorias de Estados pode alcançar o momento primário da norma, dada a proximidade de sua atuação à chefia do Poder Executivo.

Valendo-se da doutrina de Paulo de Barros Carvalho, tem-se que o estudo da competência tributária pressupõe um momento anterior à existência mesma do tributo, situando-se no plano constitucional.¹¹¹ E é justamente nesse plano constitucional que se encontram os Procuradores de Estado, com sua função de consultoria.

Eis, então, um alcance da atividade de consultoria pouco suscitado pela doutrina. Essa falta de menção doutrinária pode se dever ao fato de que a consultoria *tributária* seja pouco utilizada e, muitas vezes, não se apresenta de maneira formalmente expressa na lei. Sobretudo, é importante que se ressalte esse alcance das procuradorias, haja vista que a criação de uma norma produz efeitos que serão sentidos socialmente e, com muita certeza, judicialmente. Veja-se o que expõem as Procuradoras do Estado Marisa e Alzemer:

É na função de consultoria que o Procurador do Estado participa ativa e intensamente do controle da Administração Pública. Essa função consiste na orientação da Administração, evitando, dessa forma, o cometimento de injuridicidades,

¹¹⁰ Análise em conjunto do art. 59 da Constituição Estadual, que edita: “A iniciativa das leis complementares e ordinárias cabe a qualquer membro ou comissão técnica da Assembleia Legislativa, à Mesa, ao Governador, ao Tribunal de Justiça, ao Procurador-Geral de Justiça, às Câmaras Municipais e aos cidadãos, nos casos e na forma previstos nesta Constituição. E do art. 24, I, da Constituição Federal, no qual se diz competir aos Estados legislar concorrentemente sobre direito tributário.

¹¹¹ CARVALHO, *op. cit.*, p. 236.

admitindo uma forma de atuar passiva – na qual a função é provocada pelo interessado –, e uma forma ativa – a qual é exercida sem provocação em caráter fiscalizatório.¹¹²

Valorizando a consultoria tributária, pode-se dar vazão a um eficaz planejamento tributário estatal, que equilibre as questões políticas, próprias de governo, com as questões jurídicas, próprias de um corpo de juristas como se tem nas procuradorias estaduais. Trata-se, também, da tantas vezes aclamada *advocacia pública preventiva*.

Entendendo, portanto, a função do Procurador do Estado na atividade de consultoria, inclusive para fins de criação de normas (leis, decretos, etc.) tributárias, indica-se que tal atividade se faz essencial na medida em que visa equilibrar as intenções políticas com as necessidades e/ou possibilidades jurídicas.

Ressalte-se que a atuação do Procurador nessa seara é consultiva. Por sua proximidade com o Chefe do Executivo, o qual possui iniciativa legislativa. Note-se, por fim, que essa incumbência de atuar na área da tributação pertence a poucos operadores do direito, senão for exclusiva da carreira de Procuradores do Estado. Dentre as carreiras jurídicas, apenas estes têm acesso mais direto à criação das normas oriundas do poder de tributar.

4.2 O Procurador do Estado e a Capacidade Tributária

Conforme alertado anteriormente, neste trabalho atribuiu-se à ideia de *competência tributária* o *poder de legislar*. Viu-se, no entanto, que outro sentido pode ser dado à *competência tributária*: o de *capacidade tributária ativa*.

E é sobre esta distinção, entre *competência* e *capacidade*, que Paulo de Barros Carvalho se manifesta assim:

Não se confunde com capacidade tributária ativa. Uma coisa é poder legislar, desenhando o perfil jurídico de um gravame ou regulando os expedientes necessários à sua funcionalidade; outra é reunir credenciais para integrar a relação jurídica, no tópico de sujeito ativo. [...] Já a capacidade tributária ativa, que tem como contranota a

¹¹² SOUZA, *op. cit.*, p. 79.

capacidade tributária passiva, é tema a ser considerado no ensejo do desempenho das competências, quando o legislador elege as pessoas componentes do vínculo abstrato, que se instala no instante em que acontece, no mundo físico, o fato previsto na hipótese normativa.¹¹³

A juíza federal Eloá Alves Ferreira de Matos, por sua vez, ao detalhar as relações jurídicas dos sujeitos das obrigações tributárias, difere a *competência* da *capacidade* tributária, indicando que esta se caracteriza pelas funções de arrecadar, administrar e fiscalizar os tributos, bem como executar as leis tributárias.¹¹⁴

Vencida a distinção entre os termos suscitados, afirma-se que ao Procurador do Estado não incumbe nem arrecadar, nem administrar tributos. Tampouco fiscalizá-los. Indaga-se, então: haverá espaço para atuação do procuratório público na seara relativa à *capacidade tributária*?

Desde logo, responde-se que sim, pois a atividade de arrecadação pressupõe, muitas vezes, um processo administrativo, no qual o Procurador do Estado cumprirá mais uma de suas atribuições constitucionais.

É relevante, ainda, identificar-se o porquê de um procedimento tributário que tenha por natureza a arrecadação, a administração ou a fiscalização de tributos. Assim, tratando da finalidade da existência jurídica de um processo administrativo tributário, Luiz Fernando Mussolini Jr., explicita que:

[...] se destina a dar solução às lides instaladas pela contraposição dos contribuintes às ações fiscais vertidas em lançamentos de ofício, consubstanciando as pretensões arrecadatória e sancionatória das pessoas políticas com capacidade tributária.¹¹⁵

¹¹³ *Ibidem*.

¹¹⁴ MATTOS, Eloá Alves Ferreira de; MATTOS, Fernando Cesar Baptista de. Os Sujeitos da Obrigação Tributária. In: GOMES, Marcus Lívio; ANTONELLI, Leonardo Pietro (Coord.). **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, vol. 1, p. 364.

¹¹⁵ MUSSOLINI JR, Luiz Fernando. Processo Administrativo Tributário Estadual. In: **Direito Tributário: homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 664.

A resposta a tal questionamento se dá a partir da compreensão de que a função de arrecadar é mais complexa do que a letra fria da lei prevê. A arrecadação do valor do tributo pode provocar um processo administrativo dito *fiscal*. E neste sim o Procurador do Estado exerce sua função essencial, sempre tendente, em última análise, à busca da justiça tributária.

Segundo Luiz Fernando Mussolini Jr., nos casos de processo administrativo fiscal, ou, como o próprio autor prefere, “processo tributário não-judicial”, no contexto do nosso ordenamento:

[...] o Poder Executivo está obrigado ao exercício da função atípica de julgar, de dar soluções, estas necessariamente arquitetadas dentro da sua própria estrutura, aos conflitos gerados pela oposição dos seus administrados a atos por ele mesmo praticados nas atividades decorrentes da competência tributária, assim fazendo no contexto normativo comumente designado como “procedimento administrativo tributário”, ou como “processo administrativo tributário”, mas que chamamos de “processo tributário não-judicial”, expressão que, no nosso entender, melhor o qualifica, em claro contraste com o subconjunto prescritivo que regula o debate das questões tributárias junto ao Poder Judiciário.¹¹⁶

No Estado do Rio Grande do Sul, denota-se em vários artigos da Lei nº. 6.537, de 27 de fevereiro de 1973, a qual trata do procedimento tributário administrativo, a presença da Procuradoria-Geral do Estado na colaboração para a atividade de arrecadação fiscal:

[...] Art. 120 - Anualmente, a Secretaria da Fazenda e a **Procuradoria-Geral do Estado** encaminharão, dentro de suas respectivas áreas de competência, ao Poder Legislativo, relatório contendo os resultados apurados no ano civil anterior, referente às extinções de créditos tributários com base neste Título. (...) Art. 123 - A Comissão de Dação em Pagamento será formada pelos representantes dos seguintes órgãos ou entidades: (...) **c) Procuradoria-Geral do Estado (PGE)** [...].¹¹⁷ (Grifou-se).

¹¹⁶ *Ibidem*.

¹¹⁷ RIO GRANDE DO SUL. Lei nº 6.537, de 27 de fevereiro de 1973, dispõe sobre o procedimento tributário administrativo e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado do Rio Grande do Sul**. Porto Alegre, RS.

Vê-se que, além de atuar ao lado da Secretaria da Fazenda para fins de remessa de relatório sobre extinções de créditos tributários¹¹⁸, a Procuradoria-Geral do Estado do Rio Grande do Sul compõe, juntamente com outras entidades, a Comissão de Dação em Pagamento, sobrelevando-se em importância no âmbito administrativo.

Outros Estados da Federação também preveem a atuação das procuradorias respectivas em torno do processo administrativo fiscal. É o caso dos Estados de São Paulo e de Santa Catarina.

No primeiro, a Lei nº 10.941, de 25 de outubro de 2001, dispõe sobre o processo administrativo tributário decorrente de lançamento de ofício, prevendo no capítulo que trata do Tribunal de Impostos e Taxas – TIT a presença de um Procurador do Estado, especializado em direito tributário, para servir como Juiz para o julgamento em segunda instância administrativa:

[...] Art. 54 - Os juízes servidores públicos, todos portadores de título universitário, serão nomeados pelo Governador do Estado, dentre servidores da Secretaria da Fazenda e **Procuradores do Estado**, especializados em questões tributárias, indicados pelo Secretário da Fazenda.¹¹⁹ (Grifou-se).

Por sua vez, o Regimento Interno do Tribunal Administrativo Tributário do Estado de Santa Catarina - TAT/SC, regulado pelo Decreto nº 3.114, de 16 de março de 2010, estabelece que compete à Procuradoria-Geral do Estado representar o Estado junto a esse Tribunal no julgamento de cada processo, por intermédio de Procurador do Estado designado pelo Procurador-Geral do Estado, desta forma:

¹¹⁸ No Parecer nº 15.128 da PGE-RS, o Procurador do Estado Ricardo Antonio Lucas Camargo expõe que “À Secretaria da Fazenda compete, no âmbito extrajudicial, a prática dos atos materiais concernentes à arrecadação de tributos e à fiscalização respectiva, ao passo que à Procuradoria-Geral do Estado compete o controle de legalidade, não apenas de seus atos, como de toda a Administração Estadual, e a defesa, em juízo, da atuação do Poder Público pautada pela juridicidade. Inteligência dos artigos 132 da Constituição Federal, 142, 194, 195, 196 e 197 do Código Tributário Nacional.” Disponível em: <http://www2.pge.rs.gov.br/pge_web/lpext.dll?f=templates&fn=main-j.htm&2.0>. Acesso em: 22 set. 2013.

¹¹⁹ SÃO PAULO. Lei nº 10.941, de 26 de outubro de 2001. Dispõe sobre o processo administrativo tributário decorrente de lançamento de ofício e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado de São Paulo**. São Paulo, SP.

[...] Art. 30. É indispensável a presença do **Procurador do Estado** em qualquer sessão de julgamento, sob pena de nulidade da mesma, fato que implica sua ciência e intimação, quanto a tudo que ali for decidido.¹²⁰

Identificou-se, então, a etapa da *capacidade tributária*, em que a sua atuação vai, desde integrante de Comissão de Dação em Pagamento (RS) até juiz de Tribunal de Impostos e Taxas (SP). Além disso, é reconhecido como indispensável em qualquer sessão de julgamento, sob pena de nulidade desta, nos casos dos processos tributários no Estado de Santa Catarina.

Antes de adentrar na análise da atividade do Procurador do Estado em âmbito judicial, importa salientar a consultoria prestada por esses agentes públicos no curso de processos administrativos fiscais. Nessa órbita, há Pareceres da Procuradoria-Geral do Estado do Rio Grande do Sul que dispõem, dentre outros assuntos, sobre Guerra Fiscal e Tarifa Portuária, cuja autoria é de Ricardo Antonio Lucas Camargo; sobre disponibilização de informações financeiras de empresas privadas, autoria de Cristiano Xavier Bayne; sobre definição do local de recolhimento de tributo em casos de conflito de competência municipal, cujo autor é Max Möller; sobre isenção de imposto de renda em recebimento de diárias, de autoria de Georgine Simões Visentini; sobre prazo prescricional das ações da fazenda pública contra particular, de autoria de Paulo Roberto Basso.¹²¹

Neste compasso, é preciso verificar a atividade da advocacia pública na esfera judicial, ou seja, diante do *processo judicial tributário*, onde sua atuação é mais evidente e mais exaustiva do que nos demais níveis tributários analisados. Ainda assim, é importante salientar a ação dos procuradores nessa órbita, a fim de se ratificar sua função essencial à justiça.

¹²⁰ SANTA CATARINA. Decreto nº 3.114, de 16 de março de 2010. Aprova o Regimento Interno do Tribunal Administrativo Tributário do Estado de Santa Catarina. **Diário Oficial do Estado de Santa Catarina. Florianópolis, SC.**

¹²¹ Respectivamente, os Pareceres mencionados têm a seguinte numeração: 15.246, 15.167, 15.554, 15.922, 14.787 e 14.037. Disponível em: http://www2.pge.rs.gov.br/pge_web/lpext.dll?f=templates&fn=main-j.htm&vid=Parecer. Acesso em: 14 ago. 2013

4.3 O Procurador do Estado no Processo Judicial Tributário

A cobrança judicial dos créditos tributários ou não tributários inscritos como dívida ativa da Fazenda Pública¹²² é feita por meio do processo judicial denominado *Execução Fiscal*. Esse processo é regulado pela Lei nº 6.830, de 22.9.1980, sendo considerada lei específica sobre o assunto. O intérprete pode-se valer da processualística civil apenas subsidiariamente (art. 1º, LEF).

Para Hugo de Brito Machado, “denomina-se *execução fiscal* a ação de que dispõe a Fazenda Pública para a cobrança de seus créditos, sejam tributários ou não, desde que inscritos como Dívida Ativa”.¹²³

Humberto Theodoro Junior, complementando o conceito, explica que a *execução fiscal*, por ser pautada num título executivo extrajudicial, qual seja, a certidão de dívida ativa, objetiva “a expropriação de bens do devedor para satisfação do direito do credor”,¹²⁴ citando o art. 646 do Código de Processo Civil para fundamentar tal assertiva.

Segundo esse autor, não há objetivo de “acertamento da relação creditícia entre o Fisco e o contribuinte, nem à definição de responsabilidades outras relacionadas com o crédito tributário”¹²⁵, haja vista não ser processo de conhecimento, mas sim executivo:

O processo de execução fiscal não é processo de sentença, isto é, não é processo de conhecimento, até porque, conforme decidiu o STF, se não embargada a execução, segue-se

¹²² “A expressão Fazenda Pública se relaciona com as finanças estatais, estando imbricada com o termo erário, representando o aspecto financeiro do ente público como um todo. O uso frequente do termo Fazenda Pública fez com que se passasse a adotá-lo num sentido mais lato, traduzindo a atuação do Estado em juízo; em Direito Processual, a expressão Fazenda Pública contém o significado de “Estado em juízo”. Daí porque, quando se alude à Fazenda Pública em juízo, a expressão apresenta-se como sinônimo do Estado em juízo ou do ente público em juízo, ou, ainda, da pessoa jurídica de direito público em juízo. Na verdade, a expressão fazenda pública representa a personificação do Estado, abrangendo as pessoas jurídicas de direito público. No processo em que haja a presença de uma pessoa jurídica de direito público, esta pode ser designada, genericamente, de Fazenda Pública, mesmo que a demanda não verse sobre matéria estritamente fiscal ou financeira.” LEVATE, Luiz Gustavo. *Lei de Execução Fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência*. Belo Horizonte: Fórum, 2010, p. 26.

¹²³ MACHADO, *op. cit.*, p. 469.

¹²⁴ THEODORO JR, p. 8.

¹²⁵ *Ibidem*.

a avaliação, sem sentença, razão porque não se pode falar em coisa julgada no tocante à ação anulatória fiscal (STF, RE 93.014-SP).¹²⁶

A fim de delimitar a competência das Procuradorias-Gerais dos Estados, suscita-se o pensamento de Ricardo Antonio Lucas Camargo acerca do campo de atuação destas e do das Secretarias da Fazenda. Ressalte-se que este raciocínio, respeitadas as características legislativas específicas de cada ente estadual, vale para muitos deles:

DELIMITAÇÃO DAS COMPETÊNCIAS DA SECRETARIA DA FAZENDA E DA PROCURADORIA-GERAL DO ESTADO - Os atos concernentes à cobrança extrajudicial da dívida ativa estão sob o comando da Secretaria da Fazenda, cabendo a esta, após a judicialização da dívida, assumir uma posição de auxiliar da Procuradoria-Geral do Estado, a quem compete conduzir o processo de execução fiscal, acompanhando os respectivos incidentes, observando-se, ainda, que esta mesma instituição (PGE) detém a competência para o controle administrativo de legalidade de todos os órgãos integrantes da Administração Estadual. Inteligência da Constituição Federal, artigos 23, I, 132, 155, XII, g, e 175, do Código Tributário Nacional, artigos 142, 151, VI, 154, parágrafo único, 155, 155-A, caput e § 2º, 194, 195, 196, 197 e 204, do Código de Processo Civil, artigos 12, I, e 586, da Lei Complementar nº 24, de 1975, da Lei 6.830, de 1980, artigo 3º, da Constituição Estadual de 1989, artigo 115, da Lei Estadual 6.537, de 1973, artigo 74, e da Lei Complementar Estadual 11.742, de 2002, artigo 2º, I.¹²⁷

Feitas essas considerações, cumpre identificar a função do Procurador do Estado, dita essencial à justiça tributária, na seara judicial. Saliente-se, então, a legitimidade ativa para propositura do processo de *execução fiscal*, visando à representação da Fazenda Pública em juízo.¹²⁸

A norma processual civil que permite a alguém pleitear direito alheio em nome próprio consta como exceção no art. 6º desse di-

¹²⁶ *Ibidem*.

¹²⁷ CAMARGO, Ricardo Antonio Lucas. Parecer nº 14.959, 11 nov. 2008. Procuradoria-Geral do Estado do Rio Grande do Sul. Disponível em: <http://www2.pge.rs.gov.br/pge_web/lpext.dll?f=templates&fn=main-j.htm&2.0>. Acesso em: 22 ago. 2013.

¹²⁸ Isso sem adentrar no estudo das demais questões da Lei 6.830/80, dada a grandeza e complexidade do tema que extrapolam o objetivo desta obra.

ploma legal. Sendo a legitimidade das partes uma das condições da ação, foi tratado ainda no primeiro capítulo do código de processo civil o regramento sobre a representação judicial dos entes da federação no seu art. 12, I e II, incumbindo os procuradores de tal encargo.

Assim, estará a cobrança de dívida ativa estadual sujeita à representação judicial dos Procuradores do Estado. O interesse público envolvido nessa questão é fundamentado no princípio da igualdade tributária, que, como se viu anteriormente, é o elemento norteador da justiça tributária.

Em outras palavras, ao Procurador do Estado cumpre demandar o interesse público de justiça tributária, atuando entre dois mundos: o do contribuinte e o do representante judicial da Fazenda. Por isso, muitas vezes, é mal visto pelos devedores contumazes do fisco que, mal sabem, prejudicam as finanças públicas que voltariam em benefícios de toda sociedade. O Procurador do Estado, nesse ramo, atua sempre com vistas à justiça tributária. Essa é uma faceta de sua função social e que, por assim ser, também é essencial. Somente ele permeia e percorre os caminhos do contribuinte e do fisco; percorre o âmbito administrativo-tributário e judicial-tributário.

Por outro lado, da legitimidade ativa *ad judicium* (pressuposto processual) dos Procuradores do Estado decorrem inúmeras possibilidades de ações a serem intentadas com vistas a cobrar o crédito tributário devido ao *erário*. São as chamadas *ações de iniciativa do fisco*. Não pretendendo exaurir a matéria e com o intuito de tão somente apresentá-las, exemplificativamente, os Procuradores do Estado podem se valer da mencionada *execução fiscal*, da *cautelar fiscal*, da *ação rescisória* e, inclusive, de *ação anulatória de decisão administrativa favorável ao contribuinte*.¹²⁹ Todas essas são ferramentas jurídicas na defesa da ordem tributária.

A legitimidade *ad judicium* ainda pressupõe a atuação do Procurador do Estado no polo passivo da demanda, como representante da *Fazenda Pública*. Diante de algumas ações tributárias pode estar o Estado em posição de réu. Tais ações são, exemplificativamente: a *ação anulatória de lançamento tributário*, as *ações declaratórias*

¹²⁹ MACHADO, *op. cit.*, p. 469-475.

de inexistência de débito, a ação de consignação em pagamento, a ação de repetição de indébito, o mandado de segurança e, também, a ação rescisória.¹³⁰

Nelas, da mesma forma, haverá de advogar o Procurador do Estado, defendendo o interesse do Estado, o qual, sob uma macrovisão, é o interesse de todos os cidadãos.

É tamanha a importância da atividade do procuratório público que, no Estado do Rio Grande do Sul, foi atribuído ao Procurador-Geral do Estado, e somente a ele, a competência para transigir a respeito de créditos tributários que podem, a partir de então, serem até mesmo extintos. É o que consta no art. 130 da Lei nº 6.537/73:

[...] Art. 130 - Os créditos tributários em litígio judicial poderão ser extintos, total ou parcialmente, mediante transação com o Estado, sendo competente para transigir o **Procurador-Geral do Estado**.¹³¹

Em suma, denota-se a relevância do ofício de Procurador do Estado para fins tributários, estendendo-se sua atuação desde a concepção de uma norma, passando por todo o processo administrativo e/ou judicial, até a extinção do crédito tributário como visto logo acima.

5 CONCLUSÃO

Pretendeu-se demonstrar a relevância da atividade do procuratório público estadual *stricto sensu*, ou seja, a advocacia pública, diante da ordem fiscal, reconhecendo-a como função essencial à justiça tributária.

Para tanto, foram expostas as origens da carreira dos procuradores, remontando os ideais da corte portuguesa, em 1289, quando o Rei D. Afonso III, acurado administrador público, criara o cargo de Procurador Del' Rey. Incumbia-se este de defender os interesses da realeza, dentre os quais a defesa do seu patrimônio.

¹³⁰ *Ibidem*, p. 475-479.

¹³¹ RIO GRANDE DO SUL. Lei nº 6.537, de 27 de fevereiro de 1973, dispõe sobre o procedimento tributário administrativo e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado do Rio Grande do Sul**. Porto Alegre, RS, 187.

De maneira a contemplar o objeto de estudo proposto e concatenar o histórico dos procuradores com os tributos estatais, analisaram-se, num segundo momento, as definições para *ordem e/ou sistema* tributário, identificando-os como termos análogos ou, no mínimo, interdependentes. A partir dessa conclusão, buscou-se compreender a ordem tributária brasileira, a sua constitucionalização, o seu dinamismo e a sua classificação enquanto *subsistema*. Considerando a forma de Estado – *Federação* – do Brasil, detalhou-se a ordem tributária estadual, na qual os Procuradores do Estado devem atuar a partir de um sistema de advocacia e com eficiência.

Por derradeiro, adentrou-se na questão da *função essencial à justiça tributária*, analisando-se a expressão *justiça tributária*, que se pauta, fundamentalmente, na metanorma da igualdade entre os cidadãos. Propôs-se, dada a amplitude de funções que pode ser reconhecida à advocacia pública estadual, um escalonamento. Assim, desde o momento jurídico do *poder de tributar* - que, viu-se, não é mais absoluto e, por isso, é mais bem denominado por *competência tributária* -, perpassando pela *capacidade tributária* e o pertinente *processo administrativo até o processo judicial*. Em meandros, verificou-se a importância a ser considerada para a atividade de consultoria tributária, inclusive pelo viés preventivo da advocacia pública, sem olvidar da exaustiva atividade do Procurador do Estado na fase judicial.

Em que pese a competência tributária seja pautada diretamente na soberania estatal e, portanto, acima hierarquicamente das leis que estabelecem o sistema de advocacia do estado, faz-se lógico interpretar que a atuação positiva dos Procuradores do Estado é necessária para uma aplicação mais correta e eficiente desse poder soberano.

Dá-se tal feito sob a forma de consultoria aos órgãos de Estado. E essa atuação, por sua vez, faz-se melhor se formatada a partir de um plano, de uma estrutura legal, qual seja, o sistema de advocacia do estado.

Concluiu-se ser uma carreira fundamental para o desenvolvimento do Estado e que o acompanha desde longa data, portanto.

Se, para que um sistema exista como tal, é preciso uma ordenação dos seus elementos, essa ordem necessita de algo que inter-

-relacione o seu repertório. Nessa seara, então, a advocacia pública estadual se apresenta como um elemento integrador, pois ela atua junto ao poder executivo com permissão constitucional para adentrar na esfera judicial.

Por fim, no âmbito estadual, a ordem fiscal depende de um sistema de advocacia pública e da atuação eficiente dos seus Procuradores, cujo objetivo maior, amparado no princípio democrático, é demandar justiça baseada no primado da igualdade. Vale dizer, demandar justiça tributária.

REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica**. São Paulo: Malheiros, 2011. 728 p.

_____. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 12^a ed. São Paulo: Malheiros, 2011, 206 p.

AZAMBUJA, Darcy. **Teoria Geral do Estado**. 30^a ed. Porto Alegre: Globo, 1993. 397 p.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar (Org.). **O tributo na História: da antiguidade à globalização**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2006. 319 p.

BARRAL, Welber. **Metodologia da Pesquisa Jurídica**, 2^a ed. Florianópolis: Fundação Boiteux. 2003. 199 p.

BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. 453 p.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 24^a ed. São Paulo: Malheiros, 2009. 830 p.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF, Senado, 1998.

BRITTO, Alzemeris Martins Ribeiro de. O Procurador do Estado e o combate ao jeitinho brasileiro na Administração. **Revista de Direitos Difusos**, vol. 10, dez. 2001, p. 1261-1274.

CAMARGO, Ricardo Antônio Lucas. **Advocacia Pública e Direito Econômico: o encontro das águas**. Porto Alegre: Nuria Fabris, 2009. 247 p.

CARAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011. 1190 p.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009. 638 p.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 10ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009. 847 p.

COMTE, Auguste. **Curso de Filosofia Positiva**. São Paulo: Nova Cultural, 1996, 336 p.

DUARTE, Fernanda. **Execução Fiscal – aspectos polêmicos na visão de juízes, procuradores e advogados**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, p. 161–179.

ELIZABETH, Frana. Sistema Tributário Nacional. In: GOMES, Marcus Lívio; ANTONELLI, Leonardo Pietro (Coord.). **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, vol. 1. 608 p.

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **Introdução ao estudo do Direito: técnica, decisão, dominação**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003. 370 p.

HOBBS, Thomas. **Leviatã, ou matéria, forma e poder de uma república eclesiástica e civil**. Tradução João Paulo Monteiro e Maria Beatriz Nizza da Silva. São Paulo: Martins Fontes, 2003, 615 p.

KELLER, René José. As tarefas da advocacia pública na efetivação dos direitos humanos. **Revista da Procuradoria-Geral do Estado**. Ed. espec. p. 161-210, 2012.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito: introdução à problemática científica do direito**. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. 159 p.

KYRIAKOS, Norma. Procuradores do Estado: função essencial à justiça. In: **Formação Jurídica**. 2ª ed. NALINI, José Renato (Coord.). São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 149-163, 1999.

LA BRADBURY, Leonardo Cacau Santos. **Publicações da Escola da AGU**, Brasília, vol. IV, n. 15, p. 45-84, fev. 2012.

LEVATE, Luiz Gustavo; CARVALHO, Felipe Caixeta. **Lei de Execução Fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência**. Belo Horizonte: Fórum, 2010, 424 p.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30^a ed. São Paulo: Malheiros, 2009. 551 p.

_____. **Uma introdução ao estudo do direito**. São Paulo: Dialética, 2000. 191 p.

MARTINS, Eliana Soledade Graeff; KLIEMANN, José Guilherme; MARTINS, Luciana Mabilia; BECK, Ana Cristina Tópor. Breve Histórico da Advocacia Pública como Função Essencial à Justiça. **Revista da Procuradoria-Geral do Estado do Rio Grande do Sul**, ed. espec. 45 anos, vol. 1, p. 9-16, 2010. Editorial.

MARTINS, Ives Gandra; MENDES, Gilmar Ferreira e NASCIMENTO, Carlos Valder (Coord.). **Tratado de Direito Constitucional**, 2^a ed., São Paulo: Saraiva, v. 1, 2012. 1199 p.

MARX, Karl Heinrich. **Crítica de la filosofía del derecho de Hegel**. Buenos Aires: Ediciones Nuevas, 1968. 158 p.

MATTOS, Eloá Alves Ferreira de; MATTOS, Fernando Cesar Baptista de. Os Sujeitos da Obrigação Tributária. In: GOMES, Marcus Lívio; ANTONELLI, Leonardo Pietro (Coord.). **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, vol. 1.

MAZZILI, Hugo Nigro. **Regime Jurídico do Ministério Público**. São Paulo: Saraiva, 1993.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 4^a ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

MUSSOLINI JR, Luiz Fernando. Processo Administrativo Tributário Estadual. In: **Direito Tributário: homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). São Paulo: Quartier Latin, 2008.

RIO DE JANEIRO (Estado). Lei Complementar nº 15, de 25 de novembro de 1980. Diário Oficial do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 25 nov. 1980.

RIO GRANDE DO SUL (Estado). Lei Complementar nº 11.742, de 17 de janeiro de 2002. Diário Oficial do Estado do Rio Grande do Sul, Rio Grande do Sul, 18 jan. 2002.

SILVA, Anna Carolina Pinheiro da Costa. A autonomia funcional da advocacia pública na defesa dos direitos humanos diante de sua violação pelo Estado. **Revista da Procuradoria-Geral do Estado**, ed. espec. p. 109-159, 2012.

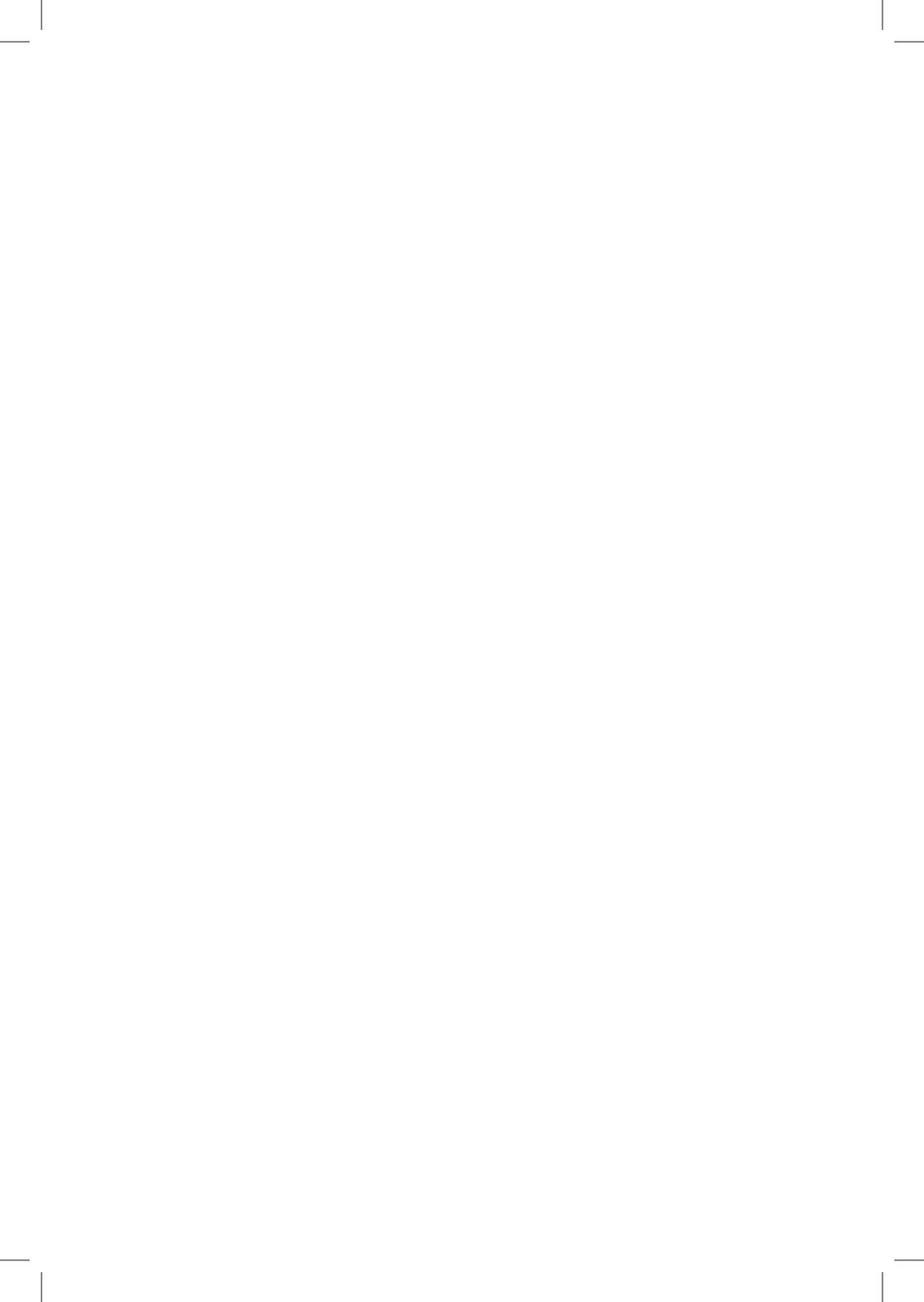
SILVA, Ricardo Pereira e. A Função Social do Procurador do Estado. Justiça e Democracia. **Revista semestral de informação e debates**. São Paulo, Associação de Juízes para a Democracia, 1997. v.3, p.103-108.

SCOCA, Salvatore. A Advocacia de Estado. **Revista Jurídica APERGS**. Porto Alegre, v. 1, n. 1, p. 153-166, set. 2001.

SOUZA, Marisa Idalência de; MARTINS, Alzemer. O princípio constitucional da eficiência. Aplicação à função do Procurador do Estado no exercício da consultoria jurídica. **Revista da Procuradoria-Geral da Bahia**, v. 25, jan./dez. 1999, p. 75-80.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica**. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. 767 p.

ZARATE, Oscar; APPIGNANESI, Richard. **Entendendo Freud - Um Guia Ilustrado**. São Paulo: LeYa Brasil, 176 p.



2º Lugar

EXPECTATIVA NORMATIVA EM DIREITO PÚBLICO E O PAPEL DO PROCURADOR DO ESTADO: ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO E A (IR)RÉTROATIVIDADE DOS EFEITOS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Rafael Köche

1 INTRODUÇÃO

Os sistemas brasileiros de fiscalização tributária estão entre os mais avançados do mundo. Ainda que se possa criticar a falta de recursos materiais e humanos no âmbito da Receita Estadual do Rio Grande do Sul, por exemplo – crítica necessária, diante do número insuficiente de auditores-fiscais para dar conta da crescente demanda, fruto do incremento sensível do volume e dos valores transacionados; da redução no número de representantes da classe; da infraestrutura inadequada em diversas unidades portuárias; da falta de iluminação para a fiscalização noturna em diversas localidades; da falta de espaço em armazéns¹ –, o que se quer salientar, no entanto, são os avan-

¹ “Mesmo sendo orgulhosos por desempenhar atividade de especial relevância, a baixa remuneração, a deficiência na estrutura administrativa e o alto volume de processos a que as procuradorias de todas as UF normalmente são submetidas, têm acarretado a indesejada evasão para outras carreiras jurídicas, menos instáveis e melhor remunerado. (...). Todavia, e lamentavelmente, na prática a realidade é muito diferente. Em alguns Estados, o quadro é diferente, a remuneração é baixa e a estrutura é inadequada. Possivelmente, e queremos crer nisso, esta situação advém da inexperiência administrativa. A que poderá interessar uma assessoria jurídica diferente?” (HOLLIDAY, Gustavo Calmon. A importância das procuradorias como órgãos de assessoramento jurídico do Estado e a necessidade de autonomia. *Revista da Procuradoria Geral do Estado do Rio Grande do Sul*, Porto Alegre. Vol. 30, n. 64, p. 63-68, jul-dez. 2006. p. 67).

çados instrumentos de fiscalização que estão sendo implementados nos últimos anos, que se poderia denominar de “tecnologia fiscal”.

Ilustram esse avanço e modernização, com destaque especial, a Nota Fiscal Eletrônica² e do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) – um sistema que está em funcionamento e será capaz de cruzar quase que a totalidade dos dados relativos às operações diárias realizadas entre os contribuintes (empresas, entidades, profissionais liberais e consumidores). Instituído pelo Decreto n° 6.022, de 22 de janeiro de 2007, o SPED faz parte do chamado Programa de Aceleração do Crescimento (PAC) do Governo Federal e constitui-se em um dos mais avançados sistemas de informatização da relação entre o Fisco e os contribuintes³.

² Como bem destaca a Secretaria da Fazenda do Estado do Rio Grande do Sul (SEFAZ/RS), a Nota Fiscal Eletrônica proporciona inúmeros benefícios a todos os envolvidos em uma transação comercial. No caso específico do Fisco, a Nota Fiscal Eletrônica aprefeia o “processo de controle fiscal, possibilitando um melhor intercâmbio e compartilhamento de informações entre os fiscos”; reduzindo “custos no processo de controle das notas fiscais capturadas pela fiscalização de mercadorias em trânsito”; “diminuindo a sonegação e aumento da arrecadação sem aumento de carga tributária”. RIO GRANDE DO SUL. Secretaria da Fazenda. Nota Fiscal Eletrônica. Disponível em: https://www.sefaz.rs.gov.br/Site/MontaDuvidas.aspx?al=1_nfe_faq_obj. Acesso em: 08 set. 2013. Ver, também: CONFAZ. Ajuste SINIEF 07/2005 (e alterações posteriores), Ato COTEPE 72/2005, Ajuste SINIEF 04/06, 05/07 e 08/07.

³ “De modo geral, [o SPED] consiste na modernização da sistemática atual do cumprimento das obrigações acessórias, transmitidas pelos contribuintes às administrações tributárias e aos órgãos fiscalizadores, utilizando-se da certificação digital para fins de assinatura dos documentos eletrônicos, garantindo assim a validade jurídica dos mesmos apenas na sua forma digital. É composto por três grandes subprojetos: Escrituração Contábil Digital, Escrituração Fiscal Digital e a NF-e – Ambiente Nacional. Representa uma iniciativa integrada das administrações tributárias nas três esferas governamentais: federal, estadual e municipal. Mantém parceria com 20 instituições, entre órgãos públicos, conselho de classe, associações e entidades civis, na construção conjunta do projeto. Firma Protocolos de Cooperação com 27 empresas do setor privado, participantes do projeto-piloto, objetivando o desenvolvimento e o disciplinamento dos trabalhos conjuntos. Possibilita, com as parcerias fisco-empresas, planejamento e identificação de soluções antecipadas no cumprimento das obrigações acessórias, em face às exigências a serem requeridas pelas administrações tributárias. Faz com que a efetiva participação dos contribuintes na definição dos meios de atendimento às obrigações tributárias acessórias exigidas pela legislação tributária contribua para aprimorar esses mecanismos e confira a esses instrumentos maior grau de legitimidade social”. (RIO GRANDE DO SUL. Secretaria da Fazenda. Sistema Público de Escrituração Fiscal – SPED. Disponível em: https://www.sefaz.rs.gov.br/Site/MontaDuvidas.aspx?al=1_spед_faq_s. Acesso em 08 set. 2013.

Nesse contexto de crescente fiscalização, os contribuintes ficam cada vez mais tensos e preocupados com a regularidade na prestação de informações. Repita-se: estamos falando da preocupação na regularidade da *prestação das informações* e não na regularidade das *operações*. Quem deliberadamente transgride a legislação tributária possui muitas razões para ficar preocupado; mas não é desses contribuintes que estamos tratando neste trabalho. Estamos nos referindo àquele contribuinte que realiza suas operações comerciais ou não, mas que, diante da complexidade das obrigações tributárias (principal e acessória), não sabe ao certo se as informações estão sendo prestadas da forma adequada – o que, conseqüentemente, implicará severas multas.

Além da complexidade das obrigações tributárias e da inevitável possibilidade de erros (ainda que formais), das elevadas multas aplicadas por descumprimento das obrigações (principal e acessória), dos sistemas de cruzamento de dados (que, muitas vezes, emite automaticamente o Auto de Infração no momento da transmissão dos arquivos digitais), há sempre a possibilidade de avaliar as operações do contribuinte em relação aos últimos cinco anos, constituindo e cobrando o respectivo crédito tributário⁴.

A fiscalização é necessária em qualquer instituição democrática. Democracia é também controle e justificação. Desse modo, não se está de forma alguma criticando a possibilidade de fiscalização das operações dos contribuintes. Ao contrário. Vemos a fiscalização não como uma possibilidade, mas como uma necessidade. O que se quer retratar é a tensão permanente que empresários e seus contadores vivem diariamente para buscar cumprir com a legislação tributária⁵, além, é claro, de (tentar) se manter atualizado, diante de quantidade assustadora de normas tributárias publicadas por dia no Brasil. Para se ter a dimensão do que estamos tratando, um estudo realizado

⁴ Estamos nos referindo ao prazo de decadência e prescrição previstos no Código Tributário Nacional, Lei 5.172, de 1966, em seus artigos 173 e 174.

⁵ Nesse sentido, remetemos o leitor ao artigo de autoria de Rafael Köche, *Obrigações acessórias ameaçam a atividade empresarial contábil*, publicado no *Jornal do Comércio*, Porto Alegre, 26 set. 2012.

pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário⁶, que levantou a quantidade de normas legais e infralegais publicadas desde a promulgação da Constituição em 1988, constatou que *mais de uma norma tributária é publicada por hora no País*. É dizer: até para quem quer, não é fácil cumprir a legislação tributária no Brasil...

Feitas as devidas considerações, a partir do retrato acima, é possível perceber que existe certa insegurança cotidiana dos contribuintes (de boa-fé ou não). O Direito busca minimizar o problema da insegurança a partir, entre outros institutos jurídicos, do princípio da legalidade, que poderia ser didaticamente desdobrado em dois sentidos, apenas para facilitar a compreensão. Numa primeira acepção, poderíamos dizer que *ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei* – é o que diz, por exemplo, o artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal; e, em matéria tributária, poderíamos dizer que *é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça* – é o que diz, por exemplo, o artigo 150, I, da Constituição Federal⁷. E, numa segunda acepção, poderíamos relacionar a legalidade com a noção de previsibilidade, uma vez que, de

⁶ Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário – IBDT. *Quantidade de Normas Editadas no Brasil: 24 anos da Constituição Federal de 1988*. Estudo coordenado por Gilberto Luiz do Amaral, João Eloi Olenike e Letícia M. Fernandes do Amaral. Curitiba, 2012. Disponível em: <http://www.ibpt.com.br/img/uploads/novelty/estudo/70/Em24AnosDeConstituicao46MilhoesDeNormasCriadas.pdf>. O estudo foi elaborado em 2012. De acordo com o estudo, cerca de 6,3% das normas editadas no Brasil se referem à matéria tributária. São 29.748 normas tributárias federais (10,2% das normas tributárias), 89.461 normas tributárias estaduais (30,8% das normas tributárias) e 171.723 normas tributárias municipais (59,0% das normas tributárias). Isso significa que, em média, foram editadas 30 normas tributárias/dia ou 1,25 norma tributária por hora.

⁷ Há outras disposições constitucionais que poderiam ser citadas, como, por exemplo, o artigo 97, que diz que: “Somente a lei pode estabelecer: I - a instituição de tributos, ou a sua extinção; II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65; III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo; IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65; V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas; VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades”.

um modo geral, os efeitos da lei não retroagem – caso contrário, não haveria possibilidade de se falar em segurança jurídica; em matéria tributária, nesse sentido, poderíamos citar as disposições do artigo 105 e 106 do Código Tributário Nacional, que determinam que *a legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes* e que, apenas excepcionalmente, será aplicada a ato ou fato pretérito, nos casos em que beneficiar o contribuinte, por exemplo.

O problema que se coloca, pelo menos como objeto desta investigação, não é a ausência de lei, mas justamente a interpretação que lhe é conferida, isto é, o sentido que lhe é atribuído e os critérios jurídicos delineados para que esse sentido seja possível. Em outras palavras, quando um ato normativo é publicado por um dos Poderes do Estado, o sentido da norma não está “contido no texto” – ele é fruto de um escorço hermenêutico, com especial destaque ao papel do intérprete nesse contexto⁸. Assim, muitas vezes, outros atos são expedidos para dar conta daquilo que se pode entender da lei; caso, por exemplo, dos Atos Declaratórios Interpretativos, das Instruções Normativas, das Resoluções, das Soluções de Consulta sobre Interpretação da Legislação Tributária, e, claro, das decisões judiciais.

Ocorre que, nem sempre, o sentido da lei e os critérios jurídicos definidos para sua aplicação e cumprimento são definidos por instâncias centralizadas de decisão, como nos casos expostos acima. Nem sempre o sentido da lei é definido pelo desdobramento de um ato normativo ou por uma decisão administrativa ou judicial. Muitas vezes, os critérios jurídicos são definidos no cotidiano, ao longo do tempo, em determinado contexto histórico bem localizado, de forma difusa e pulverizada entre os atores sociais, sem uma instância centralizada de decisão que declare o “sentido oficial” de uma lei ou outro ato normativo qualquer.

É o que ocorre nos casos em que o sentido da norma é determinado por meio das práticas reiteradas das autoridades administra-

⁸ Nesse sentido, ver: STRECK, Lenio Luiz. *Hermenêutica Jurídica e(m) Crise: uma exploração hermenêutica da construção do Direito*. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013, e *Jurisdição Constitucional e Decisão Jurídica*. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

tivas. Em outras palavras, muitos contribuintes pautam suas decisões a partir da forma como a Administração Pública se posiciona sobre determinado assunto. Diariamente, os contribuintes estão em contato com a Fazenda Pública para definir como proceder. Conversam com os fiscais, com chefes de departamento, com técnicos do setor, com outros contribuintes na mesma situação. Estabelece-se uma comunicação entre os atores envolvidos, sendo possível, ao longo do tempo, determinar a posição do Fisco sobre aquele assunto, os critérios jurídicos que ele utiliza.

Portanto, ainda que inexista documento formal que defina o “sentido oficial”, os contribuintes conseguem determinar a posição da Fazenda Pública, conseguem dizer quais os elementos essenciais para se configurar determinado fato gerador, quais são os requisitos para gozar determinado benefício fiscal, enfim, conseguem saber se estão cumprindo a lei, pelo menos na perspectiva do Fisco. Isso ocorre porque a comunicação não se reduz à expedição de atos normativos. As relações sociais são muito mais complexas do que isso.

Ocorre que, com alguma frequência, muitos contribuintes são surpreendidos com a alteração repentina da posição do Fisco, que estava sedimentada há anos, em virtude de mutações jurisprudenciais (administrativas ou judiciais). Em outras palavras, diante da “posição definitiva” dos tribunais superiores sobre determinado assunto, o Fisco busca rever sua posição a fim de se adequar ao “posicionamento oficial”, ciente que suas decisões serão referendadas ou reformadas com base nessa decisão, uma vez que, no Brasil, quem “dá a última palavra” é o Poder Judiciário. Poderíamos dizer de outro modo: a Teoria do Estado e da Constituição brasileira estabeleceu que o Poder Judiciário tem a *competência* de atribuir o *sentido oficial* dos atos normativos, além de ser o responsável pela *jurisdição constitucional*. Sendo o “intérprete oficial” de forma institucionalizada, sua decisão, ainda que totalmente desarazoadada, acaba sendo o “parâmetro interpretativo” para os demais Poderes, razão pela qual a Administração Pública, muitas vezes, altera os critérios jurídicos até então estabelecidos – ainda que de forma difusa, no âmbito das relações comunicacionais dos atores envolvidos, em especial, da relação Fisco/contribuintes.

Nesse sentido, uma necessária reflexão se impõe: os efeitos dessa alteração de critério jurídico poderia retroagir? Pode o Administração Tributária cobrar retroativamente tributos que entendia que não eram devidos daquela forma? O sentido da norma só pode ser definido por instâncias centralizadas de decisão, ou ele é constituído também com base nas práticas reiteradas dos atores sociais? A problematização dessas questões é o principal objetivo deste trabalho, que justamente se propõe a estabelecer certos parâmetros interpretativos, em especial na atuação da Procuradoria do Estado nesse contexto, preocupados em resguardar os direitos daqueles que tomaram suas decisões com base em critérios considerados “legítimos” e, ao mesmo tempo, fortalecer a Administração Tributária, a partir de fundamentos democráticos⁹.

⁹ Essa discussão é relativamente recente em matéria tributária, pelo menos no Supremo Tribunal Federal. Misabel Derzi chega a dizer que foi com o Recurso Extraordinário n.º 370.682-SC, cujo acórdão data de 15 fevereiro 2007, que “pela primeira vez, foi posta a indagação em matéria tributária”. (DERZI, Misabel Abreu Machado. Mutações Jurisprudenciais, em Face da Proteção da Confiança e do Interesse Público no Planejamento da Receita e da Despesa do Estado. In: *Revista Jurídica Empresarial* n. 3, jul./ago, 2008. Disponível em: <http://www.oab.org.br/editora/revista/users/revista/1222960417174218181901.pdf>, p. 2). No âmbito do Direito Público brasileiro, um dos autores pioneiros da análise entre Administração Pública e os princípios da segurança jurídica, confiança e boa-fé no País – e que, sem dúvida, merece destaque aqui – foi Almiro do Couto e Silva (Cf. O Princípio da Segurança Jurídica (Proteção à Confiança) no Direito Público Brasileiro e o Direito da Administração Pública de Anular seus Próprios Atos Administrativos: o Prazo Decadencial do art. 54 da Lei do Processo Administrativo da União (Lei n.º 9.784/99). In: *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, n. 237, jul./set. 2004, p. 271-315; Princípios da Legalidade da Administração Pública e da Segurança Jurídica no Estado de Direito Contemporâneo. In: *Revista da Procuradoria Geral do Estado do Rio Grande do Sul*, Porto Alegre 27 (57): p. 13-31, 2004; e O Princípio da Segurança Jurídica (Proteção à Confiança) no Direito Público Brasileiro e o Direito da Administração Pública de Anular seus Próprios Atos Administrativos: o Prazo Decadencial do art. 54 da Lei do Processo Administrativo da União (Lei n.º 9.784/99). In: *Revista Brasileira de Direito Público*, Belo Horizonte, ano 2, n.6, p. 7-59, jul./set. 2004). Destaca-se importante publicação da Revista da Procuradoria Geral do Estado do Rio Grande do Sul, que dedicou volume especial a Almiro do Couto e Silva, resgatando tal debate. Nesse sentido, ver: *Revista da Procuradoria Geral do Estado do Rio Grande do Sul*, Vol, 25, n.º: 57, Cadernos de Direito Público: Almiro do Couto e Silva, p. 1-371, supl., dez. 2003.

2 COMPLEXIDADE, DUPLA CONTINGÊNCIA E EXPECTATIVA NORMATIVA

A experiência humana pode ser analisada por diversas perspectivas, capazes de descrever as relações intersubjetivas em um determinado contexto histórico. Nesse sentido, as considerações a seguir poderiam partir da Antropologia, da Psicanálise, da Filosofia, enfim, de diversos aspectos que estão inter-relacionados, não excludentes entre si. Todas dariam conta de explicar as relações sociais de um certo modo, ainda que tal descrição não abarcasse toda a complexidade e contingência da sociedade – transbordamento inevitável em qualquer análise que se pretenda fazer.

Desse modo, optou-se por descrever interdisciplinarmente o fenômeno social por meio de uma análise eminentemente sociológica¹⁰, pois, neste caso, a forma de narrativa escolhida dá conta de apresentar a problemática, sem ingressar em questões particularizadas da subjetividade, mas, antes disso, descrever as relações entre a sociedade e as organizações, em especial no âmbito do Sistema do Direito. Em outras palavras, a análise não partirá do sujeito singularizado, enquanto “indivíduo”; não pretende propriamente avaliar as causas e os reflexos das relações sociais nos indivíduos. A análise se debruça sobre outro ponto de partida; e, claro, outro ponto de chegada: no estabelecimento *regras relativamente estáveis de entendimento da sociedade – ainda que esta seja radicalmente diferente* –, ou daquilo que se convencionou chamar de “expectativas normativas”.

¹⁰ A análise parte de marcos conceituais definidos pela Teoria dos Sistemas Sociais Autopoiéticos, visando descrever a sociedade como *una*, apesar de ser fracionada por sistemas comunicativos distintos. Nesse sentido, ver: LUHMANN, Niklas. *El derecho de la sociedad*. 2. ed. Trad. Javier Torres Nafarrate, Brunhilde Erker, Silvia Pappe e Luis Flipe Segura. Ciudad de México: Herder; Universidad Iberoamericana, 2005; LUHMANN, Niklas. *Sociologia do Direito*. Vol. I. Tradução Gustavo Bayer. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1983; TEUBNER, Günther. *O direito como sistema autopoiético*. Lisboa: Calouste Gulbekian. 1993; TEUBNER, Günther. *Direito, sistema e policontextualidade*. Piracicaba: Unimep, 2005; ROCHA, Leonel Severo. *Epistemologia Jurídica e Democracia*. 2 ed. São Leopoldo: Unisinos, 2003. ROCHA, Leonel Severo; SCHWARTZ, Germano; CLAN, Jean. *Introdução à Teoria do Sistema Autopoiético do Direito*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013.

Desse modo, partimos da noção de *complexidade e contingência* para descrever a sociedade. Uma sociedade é *complexa* porque as experiências “possíveis” são sempre muito mais numerosas que as experiências “efetivas”. A decisão pressupõe a diferença; ou seja, outras decisões possíveis. Nesse sentido, a experiência implica sempre uma escolha, uma vez que a experiência efetiva necessariamente pressupõe que outras tantas experiências possíveis foram renunciadas. Além disso, a sociedade é *contingencial* porque toda experiência efetiva pode ser sempre diferente, e, nesse caso, está presente o “perigo de desapontamento e necessidade de assumir riscos”¹¹. Em outras palavras, pode-se agir da mesma forma e necessariamente não atingir o mesmo resultado¹².

O homem inevitavelmente desenvolve certas expectativas, sem as quais não poderia decidir nem agir diante da complexidade e contingência. Contudo, essas expectativas não são vinculativas, ou seja, estão sujeitas a desapontamentos e frustrações; é dizer: nem tudo vai ocorrer exatamente como se pensou. Quando isso ocorre, o homem pode reagir de duas formas: adaptar-se ao desapontamento, assimilando-o e reestabelecendo a expectativa; ou manter a expec-

¹¹ Cf. LUHMANN, Niklas. *Sociologia do Direito*. Vol. I. Tradução Gustavo Bayer. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1983; e ROCHA, Leonel Severo; SCHWARTZ, Germano; CLAN, Jean. *Introdução à Teoria do Sistema Autopoietico do Direito*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013.

¹² “Com complexidade queremos dizer que sempre existem mais possibilidades do que se pode realizar. Por contingência entendemos o fato de que as possibilidades apontadas para as demais experiências poderiam ser diferentes das esperadas; ou seja, que essa indicação pode ser enganosa por referir-se a algo inexistente, inatingível, ou algo que após tomadas as medidas necessárias para a experiência concreta (...) não mais está lá. Em termos práticos, complexidade significa seleção forçada, e contingência significa perigo de desapontamento e necessidade de assumir-se riscos” (LUHMANN, Niklas. *Sociologia do Direito*. Vol. I. Tradução Gustavo Bayer. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1983. p. 45). Ademais, “la distinción que constituye a la complejidad tiene la forma de una paradoja: la complejidad es la unidad de una multiplicidad. Un estado de cosas se expresa en dos versiones distintas: como unidad y como multiplicidad – y el concepto rechaza que se trate aquí de algo distinto. Con esto se bloquea la salida fácil que consiste en hablar de complejidad a veces como unidad y a veces como multiplicidad”. (LUHMANN, Niklas. *El derecho de la sociedad*. 2. ed. Trad. Javier Torres Nafarrate, Brunhilde Erker, Silvia Pappé e Luis Flípe Segura. Ciudad de México: Herder; Universidad Iberoamericana, 2005. p. 101).

tativa, apesar da frustração. Classifica-se a primeira hipótese como um tipo específico de expectativa, a chamada *expectativa cognitiva*; a segunda hipótese, por sua vez, denomina-se *expectativa normativa*¹³.

Note-se que, em ambas, se verifica o desapontamento, o desencontro dos fatos com as expectativas. Entretanto, as *expectativas cognitivas* estão sujeitas a sua própria revisão; isto é, a expectativa se adapta à complexidade e à contingência da experiência no mundo, restabelecendo-se constantemente. As *expectativas normativas*, por outro lado, são “contrafactuais”, justamente porque se mantém “simbolicamente intactas”, ainda em casos de desapontamentos; grosso modo, poder-se-ia dizer que, neste caso, a contingência e a complexidade da experiência no mundo se adaptariam à expectativa, e não o contrário.

Até aqui, verificou-se que a sociedade é complexa e contingente e que as organizações e as pessoas se inter-relacionam a partir de expectativas (cognitivas e normativas). Essa noção de “expectativa” torna-se mais complexa num contexto de intersubjetividade, pois, além das expectativas a respeito da própria experiência, haverá também o que se pode denominar de “expectativa da expectativa” – ou seja, haverá a “dimensão do outro” na própria expectativa. Em outras palavras, o homem terá expectativas sobre a própria experiência com o outro, além de saber que suas expectativas geram expectativas no outro. Denomina-se “dupla contingência” esse duplo nível de expectativas¹⁴.

Desse modo, a complexidade pressupõe a incerteza de todo tipo de ação. Mesmo assim, ainda que haja certa imprevisibilidade das experiências (cognitivas), a sociedade não está mergulhada num

¹³ LUHMANN, Niklas. *Sociologia do Direito*. Vol. I. Tradução Gustavo Bayer. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1983. p. 56 e seguintes.

¹⁴ “Sob as condições da dupla contingência, portanto, todo experimentar e todo agir social possui uma dupla relevância: uma ao nível das expectativas imediatas de comportamento, na satisfação ou no desapontamento daquilo que se espera do outro; a outra em termos de avaliação do significado do comportamento próprio em relação à expectativa do outro. Na área de integração entre esses dois planos é que deve ser localizada a função do normativo – e assim também do direito”. (LUHMANN, Niklas. *Sociologia do Direito*. Vol. I. Tradução Gustavo Bayer. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1983. p. 48).

verdadeiro “caos”. Ao contrário, há certa ordem nas relações sociais, pautadas na *coordenação recíproca de expectativas*, mediante a *institucionalização comunicativa de expectativas comuns*¹⁵. A noção de expectativa normativa, nesse sentido, faz muito bem essa função de estabilização das relações sociais, e o Direito acaba sendo o exemplo privilegiado dessa institucionalização, de uma estrutura de assimilação da experiência com o escopo de absorver e controlar a complexidade e contingência, permitindo certa qualidade no processo decisório – estabilizando os desapontamentos frente às expectativas¹⁶.

A estrutura do sistema jurídico, composta por expectativas comportamentais – dimensão temporal, dimensão social e dimensão prática – efetua uma seleção estrutural no sentido de cumprir com sua funcionalidade de, em situações de conflito, manter as expectativas comportamentais normativas. A operacionalidade do sistema é efetuada de maneira normativamente fechada, isto é, não se adaptando às possíveis desilusões¹⁷.

As normas jurídicas acabam sendo um produto institucionalizado da “generalização das expectativas normativas realizada na comunicação social”. Destarte, a coercibilidade não é o elemento primordial que diferencia as normas jurídicas – o que não significa que o Direito não possa se utilizar da violência para processar o “desapontamento das expectativas normativas”, mas a força do Direito

¹⁵ LUHMANN, Niklas. *El derecho de la sociedad*. 2. ed. Trad. Javier Torres Nafarrate, Brunhilde Erker, Silvia Pappé e Luis Flípe Segura. Ciudad de México: Herder; Universidad Iberoamericana, 2005. p. 639.

¹⁶ Nesse diapasão, em uma sociedade complexa e contingente, as possibilidades de comportamento social exigem reduções que tendem a possibilitar a manutenção de expectativas comportamentais recíprocas, as quais são orientadas a partir das expectativas sobre expectativas. Assim, através deste controle, seriam reduzidos os riscos de frustrações de expectativas. Desse modo, Luhmann assevera que “la función del derecho tiene que ver com expectativas”, em razão de a normas jurídicas constituírem “un entramado de expectativas simbolicamente generalizadas” (LUHMANN, Niklas. *El derecho de la sociedad*. 2. ed. Trad. Javier Torres Nafarrate, Brunhilde Erker, Silvia Pappé e Luis Flípe Segura. Ciudad de México: Herder; Universidad Iberoamericana, 2005. p.182-6).

¹⁷ CARVALHO, Délton Winter de. O direito como um sistema social autopoiético: auto-referência, circularidade e paradoxos da teoria e prática do direito. Disponível em: http://simaocc.home.sapo.pt/e-biblioteca/pdf/ebc_delton.pdf.

reside no fato de ele ser uma *práxis social*, a sua obrigatoriedade adviria dessa generalização de expectativas normativas e não propriamente do monopólio de uma violência legítima¹⁸.

Nessa ordem de ideias, a função do direito reside na sua eficiência seletiva, na seleção de expectativas comportamentais que possam ser generalizadas em todas as dimensões. Conforme, ROCHA,, o Direito é assim “a estrutura de um sistema social que se baseia na generalização congruente de expectativas comportamentais normativas”¹⁹.

E mais:

É justamente a possibilidade do dissenso, da atitude contrária às expectativas normativas institucionalizadas, que nos faz considerar normal o comportamento divergente, um comportamento previsto pelo próprio direito e razão de ser deste, já que se não houvesse desrespeito às normas, essas mesmas seriam desnecessárias. O não direito é a outra face do direito, sendo ambos estabelecidos pelo sistema jurídico.²⁰

Portanto, é possível concluir que o direito não se reduz a um “apanhado de textos”²¹. Para compreender a normatividade das re-

¹⁸ LUHMANN, Niklas. *Sociologia do Direito*. Vol. I. Tradução Gustavo Bayer. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1983. p. 109 e seguintes.

¹⁹ ROCHA, Leonel Severo. Da Epistemologia Jurídica Normativista ao Construtivismo Sistemico. In: *ARS IUDICANDI*. Boletim da Faculdade de Direito (Separata). Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor António Castanheira Neves. Vol 1. Coimbra: Universidade de Coimbra, 2008. p. 1062.

²⁰ TORRES, Ana Paula Repolês. A questão da obediência às normas na perspectiva da teoria dos sistemas de Niklas Luhmann. 13 set. 2005. Disponível em: http://www.mundojuridico.adv.br/sis_artigos/artigos.asp?codigo=516. E a autora complementa: “Para sintetizar todas as questões até aqui levantadas, poderíamos dizer, partindo de uma perspectiva da Teoria dos Sistemas, que o direito não mais justifica sua obrigatoriedade apoiando-se na moral, na religião, ou na possibilidade de aplicação de uma sanção, mas sim na estrutura da expectativas estabilizadas, ou seja, o direito fundamenta sua imposição por meio da rede de expectativas que as pessoas atribuem umas às outras” (Ib.).

²¹ Evidentemente, trata-se de um fenômeno jurídico tão *sutil* que é extremamente difícil dizer até que ponto não se está simplesmente descrevendo o próprio fenômeno social ou certa normatividade de ordem moral ou convencional – justamente em razão dessa dissolução da realidade social e da realidade jurídica

gras jurídicas, é necessário compreender as expectativas normativas que estruturam o sistema jurídico, as quais fundamentaram todas as decisões – inclusive aquelas do cotidiano.

A hipercomplexidade da sociedade contemporânea provocada pela internacionalização crescente das problemáticas tem redefinido profundamente a forma de regulação social, notadamente o direito. Não se pode mais refletir sobre os sentidos do Direito apenas a partir dos pressupostos do Estado normativista, pois as suas manifestações têm adquirido cada vez mais um caráter nitidamente paraestatal, notadamente com a crise do Estado social. Neste sentido, é evidente a constatação de que a interpretação jurídica, tradicionalmente derivada da racionalidade do Estado liberal, também necessita rever suas bases constitutivas²².

Assim, é com base em tais premissas básicas que se busca analisar as decisões administrativas – não em relação ao “mérito” propriamente dito (uma vez que, para isso, seria necessário um “estudo de caso”, isto é, seria necessário um caso concreto a ser “arqueologicamente analisado”), mas, sim, em relação à possibilidade de alteração dos “critérios jurídicos” que conformaram a decisão administrativa, também conhecidos como “mudança de entendimento”, e a possível retroatividade dos efeitos desse “novo entendimento” no âmbito tributário.

3 DECISÃO ADMINISTRATIVA E SUA PREVISIBILIDADE

A Administração pode, a qualquer tempo, rever seus atos. Deve anulá-los, quando eivados de vícios de legalidade, e pode revogá-los

em *discursividade* (TEUBNER, Gunther. *Direito, Sociedade e Policontextualidade*. Trad. Bruna Vieira de Vincenzi e outros. Piracicaba: Unimep, 2005. p. 83). Perdeu-se a noção do que é especialmente *jurídico* e a “clara ideia do inter-relacionamento” entre o *social* e o *jurídico*, uma vez que não possuem mais o “selo do direito estatal”. Nesse sentido, não há mais condições de se falar em “autonomia do Direito” como tradicionalmente se busca falar. Essa noção autônoma só tem sentido no âmbito de um paradigma estatal, em que o Direito “produzido” pela política se diferencia desta, limitando-a, por sua vez (OST, François. *Contar a lei: as fontes do imaginário jurídico*. Trad. Paulo Neves. São Leopoldo: Editora Unisinos, 2004. p. 13).

²² ROCHA, Leonel Severo. *Epistemologia Jurídica e Democracia*. 2. ed. São Leopoldo: Unisinos, 2003. p. 107.

por motivo de conveniência ou oportunidade, no âmbito da chamada “discricionariedade administrativa” – respeitados, é claro, os direitos adquiridos²³. Nota-se, todavia, que, nos casos relacionados acima (anulação ou revogação), há um determinado ato normativo bem definido a ser anulado ou revogado. A reflexão que estamos propondo não se debruça sobre textos normativos – sobre estes há muitos trabalhos a respeito²⁴ –, mas, sim, sobre uma certa “normatividade comportamental”, ou seja, sobre a normatividade que se poderia extrair das práticas sociais reiteradas e consolidadas em determinado contexto histórico definido, sem, com isso, imobilizar a atuação da Administração Pública²⁵ – e, sim, reconhecer que o

²³ Art. 53, da Lei nº 9.784/99: “Art. 53. A Administração deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade, e pode revogá-los por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos”. Na mesma linha, disciplina o Verbete Sumular nº 473 do Supremo Tribunal Federal: “A Administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial”.

²⁴ Cf. BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11 ed. Atualizada por Misabel de Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 811; PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 11 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 1020; PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário*. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010; COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 708; DERZI, Misabel Abreu Machado. Mutações Jurisprudenciais, em Face da Proteção da Confiança e do Interesse Público no Planejamento da Receita e da Despesa do Estado. In: FERRAZ, Roberto (Org.). *Princípios e Limites da Tributação*. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2009, v. II, p. 729-748; DERZI, Misabel Abreu Machado. Mutações Jurisprudenciais, em Face da Proteção da Confiança e do Interesse Público no Planejamento da Receita e da Despesa do Estado. In: *Revista Jurídica Empresarial*, n. 3, jul./ago, 2008. Disponível em: <http://www.oab.org.br/editora/revista/users/revista/1222960417174218181901.pdf>; TORRES, Heleno Taveira. Boa-fé e confiança são elementares no Direito Tributário. In: *Consultor Jurídico* (Conjur). Coluna Consultor Tributário. 24 abr. 2013. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2013-abr-24/consultor-tributario-boa-fe-confianca-sao-elementares-direito-tributario>.

²⁵ É isso o que normalmente está por trás das conhecidas “mudanças de entendimento”, “alterações de critério jurídico”, “nova interpretação”. Por isso, repetimos: não estamos buscando imobilizar a atuação administrativa – muito antes, pelo contrário. Após a leitura atenta dos referenciais teóricos trabalhados nesse ensaio, uma afirmação desse tipo seria uma infundada acusação de recairmos justamente na *metafísica* que estamos criticando.

sentido das disposições legais se alteram com o passar do tempo, que a Administração tem papel fundamental na “atribuição cotidiana de sentido” e que é possível identificar certa *legitimidade* nesse sentido constituído na *práxis social*, ainda que não haja um ato normativo expedido pelo respectivo órgão.

Obviamente em outro contexto, Hans Kelsen, numa interessante abordagem sobre a “criação do Direito”, reconhecia a normatividade consuetudinária, uma vez que “o costume é um procedimento criador de direito no mesmo sentido que o é a legislação”, todavia, uma “criação de Direito descentralizada”:

A afirmação de uma regra consuetudinária se torna Direito apenas por meio de seu reconhecimento por parte das cortes que aplicam a regra, não é mais nem menos correta que a mesma afirmação feita com referência a uma regra decretada pelo órgão legislativo. Cada uma delas era Direito “antes de receber a chancela da autenticação judicial”, já que o costume é um procedimento criador de direito no mesmo sentido que o é a legislação. A diferença real entre Direito consuetudinário e Direito estatutário consiste no fato de que o primeiro é uma criação de Direito descentralizada ao passo que o segundo é uma criação de Direito centralizada²⁶.

²⁶ KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. 5.ed. Trad. de João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1997, p. 186-7. Quando nos referimos a Kelsen, não estamos necessariamente referendando sua elaboração epistemológica; o que se reconhece é a importância do autor na elaboração da Teoria do Direito brasileiro. Desse modo, a constatação kelseniana lançada no texto acaba se destacando por duas razões principais: em virtude da sua antecipação, mas principalmente por sabermos o quanto de Kelsen “existe” no modo como entendemos o Direito no País. Desse modo, ao se desenvolver uma Teoria Crítica do Direito, a partir de novos paradigmas, o autor de Teoria Pura do Direito inevitavelmente deve ser enfrentado. Nesse sentido, ver: FERRAZ Jr. Tercio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito*. Técnica, decisão e dominação. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1994; FERRAZ Jr., Tércio Sampaio. *Função social da dogmática jurídica*. São Paulo: Max Limonad, 1998; ROCHA, Leonel Severo. *A Problemática Jurídica: Uma Introdução Transdisciplinar*. Porto Alegre: SAFE, 1985; ROCHA, Leonel Severo. O sentido político da Teoria Pura do Direito. *Revista Sequência*, Florianópolis, n. 9, p. 57-75, jun. 1984; ROCHA, Leonel Severo. Três Matrizes da Teoria Jurídica. In: ROCHA, Leonel Severo; STRECK, Lenio Luiz; MORAIS, Jose Luis Bolzan (Org.). *Anuário do Programa de Pós-Graduação em Direito da Unisinos*. 1999. São Leopoldo: Unisinos, 1999 p. 121-136; e WARAT, Luis Alberto. *O Direito e sua Linguagem*. Porto Alegre: SAFE, 1995.

Nesse sentido, temos muito o que aprender com o direito inglês. Entretanto, ao contrário do que muitos sustentam, “o direito inglês não é um direito consuetudinário”. “A *common law* teve por efeito fazer desaparecer o direito consuetudinário da Inglaterra, existente nos costumes locais”²⁷. A noção de costume (*custom*) desempenha um papel muito secundário no direito inglês, não podendo se comparar à lei e à jurisprudência²⁸.

A vida social é dominada por certos modos de comportamento, tradicionais, que ninguém coloca em questão. Estas regras convencionais de conduta e a prática que inspiram não são, rigorosamente falando, consideradas na Inglaterra nem costumes, nem direito, visto que não receberam, e mal se divisa se elas poderiam e como poderiam receber, a sanção dos juízes²⁹.

²⁷ DAVID, René. *Os Grandes Sistemas do Direito Contemporâneo*. Trad. Hermínio A. Carvalho. 4 ed. São Paulo: Martins Fontes, 2002. p. 441. Há muitos enganos acerca da *common law* e o direito inglês: “Antes de tudo o mais, devemos abandonar a ideia tão corrente de que o direito inglês é um direito consuetudinário. (...) Em segundo lugar, devemos abandonar a ideia de que a legislação é, no direito inglês, uma fonte de importância secundária. (...) Na verdade, a Inglaterra não tem códigos, mas o ‘direito escrito’ é tão importante e está tão desenvolvido como o continente europeu. (...) Em terceiro lugar, devemos abandonar a ideia de um regra do precedente aplicada com automatismo e paralisante da evolução do direito inglês”. (DAVID, René. *Os Grandes Sistemas do Direito Contemporâneo*. Trad. Hermínio A. Carvalho. 4 ed. São Paulo: Martins Fontes, 2002. p. 441-3).

²⁸ “Atualmente, o costume desempenha uma função muito restrita no direito inglês. Toda a função importante lhe é retirada por uma regra que exige que o costume, para que seja obrigatório, tenha o caráter de costume imemorial”. (...) O costume geral imemorial do reino, sobre o qual teoricamente está fundada a *common law*, sempre foi uma simples ficção. A *common law* pôde retirar algumas das suas regras dos vários costumes locais outrora em vigor, porém o processo em si de constituição da *common law* consistiu em elaborar um direito jurisprudencial, fundado sobre a razão, que substituísse o direito da época anglo-saxônica, fundado sobre o costume”. (DAVID, René. *Os Grandes Sistemas do Direito Contemporâneo*. Trad. Hermínio A. Carvalho. 4 ed. São Paulo: Martins Fontes, 2002. p. 437). “Quando um costume é consagrado pela lei ou pela jurisprudência, ele perde seu caráter de costume, tornando-se uma regra jurisprudencial submetida à regra do precedente”. (Id., p. 407-8).

²⁹ DAVID, René. *Os Grandes Sistemas do Direito Contemporâneo*. Trad. Hermínio A. Carvalho. 4 ed. São Paulo: Martins Fontes, 2002. p. 438-9.

Mesmo para a *common law*, o costume exposto enquanto prática reiterada não se constitui como direito, eis que ausente elemento fundamental para o tradição inglesa: a elaboração jurisprudencial submetida à regra do precedente. Desse modo, a aproximação possível está em relação a noção de *prática usual*, análoga às convenções constitucionais, à qual ninguém pensa esquivar-se. Portanto, ainda que estejamos tratando do fenômeno jurídico a partir de um nova paradigma, algumas aproximações são possíveis para fins de ilustração – mas jamais podemos afirmar que estamos buscando uma espécie de sincretismo.

Estamos tratando, pois, de um “novo” pluralismo jurídico, na linha que trabalha Gunther Teubner. Não se trata, portanto, de *uma visão antiquada e legalista do pluralismo jurídico* – “que define como um problema do direito oficial reconhecer ordens normativas subsidiárias, entre elas as regionais ou as de regimes corporativos”. Ou seja, “supera concepções hierárquicas do pluralismo jurídico que tendem a assimilar certos níveis jurídicos com a estratificação da sociedade, ignorando fenômenos sociais fora dessa hierarquia”. Mais do que isso: “liberta-se do institucionalismo tradicional, que encontrava o lugar social do pluralismo jurídico incorporado em instituições, corporações e organizações formalmente estruturadas”. Em síntese: “o ‘novo’ pluralismo é não-legalista, não-hierárquico e não institucional. Seu tema são as interações dinâmicas entre uma enorme variedade de *ordens jurídicas* num campo social”³⁰.

Feitas essas considerações, evidenciando o caráter normativo das práticas reiteradas a partir de um novo paradigma jurídico (que extrapola as bases da *civil law* e da *common law*), voltamos a analisar a decisão administrativa, assim como a possibilidade de alteração dos critérios jurídicos que a alicerçaram outrora.

Nesses termos, além de anular e revogar seus próprios atos, a Administração pode alterar o seu entendimento sobre determinada matéria. É dizer: o sentido das coisas não está “imune ao tempo”. Ao contrário. Só é possível dizer que “algo é” em razão da histori-

³⁰ TEUBNER, Gunther. *Direito, Sociedade e Policontextualidade*. Trad. Bruna Vieira de Vincenzi e outros. Piracicaba: Unimep, 2005. p. 86-7.

cidade em que ele inevitavelmente estará imerso: “O texto só é no seu contexto”³¹.

Há aqui a consideração a circunstâncias institucionais apropriadas que fazem com que a comunicação de determinado indivíduo seja considerada uma comunicação normativa, enquanto uma outra comunicação de conteúdo material idêntico, porém expedida em outras circunstâncias, não galgue esse status³².

Não é, pois, qualquer comunicação que se torna normativa. Não basta uma mera expectativa para que esta seja institucionalmente prevista pelo Direito. É necessário algo mais que torne possível: a generalização da expectativa de que todos aceitem a determinada comunicação, recebendo-a como norma jurídica.

Como adverte Luhmann, assim como há *verdades* que não adquirem a qualidade de científicas, *recursos* sem qualidade econômica e *poder* sem qualidade política, existem inúmeras expectativas normativas que não possuem qualidade jurídica. Muitas delas são processadas por outros sistemas normativos (moral, religião) e muitas outras são expectativas personalíssimas, que se limitam à vontade de um certo indivíduo, não sendo possíveis de generalização. Seria inviável e inapropriado

³¹ É justamente com base na noção de *finitude*, *historicidade* e *facticidade*, que Martin Heidegger dirá que *o tempo é o nome do ser*. (HEIDEGGER, Martin. *Tempo e Ser*. In: HEIDEGGER, Martin. *Conferências e escritos filosóficos*. Trad. Ernildo Stein. São Paulo: Nova Cultural, 1997. p. 235). “Em ‘Ser e Tempo’ ‘ser’ não é outra coisa que ‘tempo’, na medida em que ‘tempo’ é designado como pré-nome para a verdade do ser, pré-nome cuja verdade é o acontecimento (*Wesende*) do ser e assim o próprio ser”. (HEIDEGGER, Martin. *O retorno ao fundamento da metafísica*. In: HEIDEGGER, Martin. *Conferências e escritos filosóficos*. Trad. Ernildo Stein. São Paulo: Nova Cultural, 1997. p. 83). Este ensaio, todavia, não se propõe a aprofundar o modo como a compreensão se dá e como seria possível determinar a validade da compreensão no âmbito jurídico. Para tanto, ver: KÖCHE, Rafael. *Elementos de Hermenêutica Filosófica para a Compreensão do Fenômeno Jurídico*. Trabalho de Conclusão de Curso. Curso de Graduação em Direito. Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS. 2012.

³² VALVERDE, Gustavo Sampaio. *Segurança Jurídica e Processo: Recursos, Coisa Julgada, Ação Rescisória e Ações de (In)constitucionalidade*. In: SANTI, Eurico Marco Diniz de (Coord.). *Curso de Especialização em Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 195.

transformar todas elas em expectativas jurídicas. Por isso o direito cria mecanismos para fazer prevalecer apenas aquelas expectativas reputadas como as mais importantes, de acordo com um juízo que é axiológico e historicamente situado³³.

Então, se sabemos que a Administração Fazendária pode alterar os critérios jurídicos a respeito de determinado assunto – constatação inexorável –, o Direito deve dar subsídios mínimos de previsibilidade em relação às decisões administrativas, de modo a não deixar os contribuintes a mercê da discricionariedade, que, radicalizada nesse contexto, poderia ser sinônimo de arbitrariedade. Essa previsibilidade pode ser avaliada pela normatividade inerente aos textos legais e infralegais – mas também em relação ao que referimos como “normatividade comportamental”. Não há, pois, como negar normatividade às práticas reiteradas da Fiscalização, ainda que inexistente qualquer tipo de ato formal.

A caracterização das normas jurídicas como expectativas generalizadas de comportamento, ou seja, como eventos comunicacionais, permite-nos questionar a onipotência e onisciência conferidas ao legislador pelo pensamento iluminista, assim, uma norma é muito mais do que uma lei, não esgotando o procedimento legislativo a normatividade de um ordenamento jurídico, pois a atribuição de regras e princípios obrigatórios para a sociedade decorre não somente do processo de criação legislativa, mas também e muito mais da praxis social³⁴.

As decisões tomadas pelo contribuinte, desse modo, são calculadas a partir das normas vigentes, incluindo nesse conceito não apenas as regras decorrentes do processo de criação legislativa, mas também aquelas decorrentes da práxis social. Por mais paradoxal que

³³ VALVERDE, Gustavo Sampaio. *Segurança Jurídica e Processo: Recursos, Coisa Julgada, Ação Rescisória e Ações de (In)constitucionalidade*. In: SANTI, Eurico Marco Diniz de (Coord.). *Curso de Especialização em Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 195. Ver também: LÜHMANN, Niklas. *El derecho de la sociedad*. 2. ed. Trad. Javier Torres Nafarrate, Brunhilde Erker, Silvia Pappé e Luis Flípe Segura. Ciudad de México: Herder; Universidad Iberoamericana, 2005.

³⁴ TORRES, Ana Paula Repolês. A questão da obediência às normas na perspectiva da teoria dos sistemas de Niklas Luhmann. 13 set. 2005. Disponível em: http://www.mundojuridico.adv.br/sis_artigos/artigos.asp?codigo=516.

possa parecer, é justamente com base nessa noção “pulverizada” de normatividade que a segurança jurídica é possível, também como um critério de confiança³⁵.

O que se extrai (...) é que a legalidade, anterioridade, coisa julgada, ato jurídico perfeito, direito adquirido e a proibição da retroatividade são apenas algumas das manifestações da confiança sistêmica, que permanece latente no Sistema do Direito, a agir quando necessário, permitindo o resgate do passado e a antecipação do futuro. O modelo centrado na proteção da confiança procura encontrar – além da maior sistematização do Direito e sua aproximação *segura* com o Fato Social – ficar entre a clássica ideia de segurança jurídica a qualquer custo (manutenção do *status quo*) e o realismo que nega por completo qualquer ambiente de segurança; por isso que os sistemas contemporâneos têm dado relevante valor à confiança sistêmica, pois através dela é possível pensar nas mutações necessárias do Direito para adaptar-se à realidade social, mas com a previsibilidade e segurança jurídica para não distorcer o Sistema³⁶.

³⁵ Quando nos referimos à noção de *trust* (confiança), estamos nos referindo a noção desenvolvida por autores como Garcia de Enterría (*Democracia, Jueces y Control de la Administración*. 4 ed. Civitas: Madrid, 1998). Tal ressalva se faz necessária, uma vez que, ao fazermos diversas aproximações com a *common law*, o leitor poderia confundir essa noção de *trust* com o instituto jurídico desenvolvido no âmbito do direito inglês a partir da *equity*. Sobre este aspecto, ver: DAVID, René. *Os Grandes Sistemas do Direito Contemporâneo*. Trad. Hermínio A. Carvalho. 4 ed. São Paulo: Martins Fontes, 2002. p. 384-407.

³⁶ LOBATO, Valter de Souza. *O princípio da confiança retratado no Código Tributário Nacional. A aplicação dos artigos 100 e 146 do CTN. A análise de casos concretos*. Disponível em: <http://sachacalmon.wpengine.netdna-cdn.com/wp-content/uploads/2012/09/Artigo-Misabel-analise-dos-arts-100-e-146-do-CTN-final.pdf>. p. 8. “Os princípios da proteção da confiança e da segurança jurídica podem formular-se assim: o cidadão deve poder confiar em que aos seus actos ou às decisões públicas incidentes sobre os seus direitos, posições jurídicas e relações, praticados ou tomadas de acordo com as normas jurídicas vigentes, se ligam os efeitos jurídicos duradouros, previstos ou calculados com base nessas mesmas normas. Estes princípios apontam basicamente para: (1) a proibição de leis retroactivas; (2) a inalterabilidade do caso julgado; (3) a tendencial irrevogabilidade de actos administrativos constitutivos de direitos”. (CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional*. 6. ed. Coimbra: Almeida, 1995. p. 373). “A estabilidade ou eficácia *ex post* da segurança jurídica: uma vez adoptadas, na forma e procedimento legalmente exigidos, as decisões estaduais não devem poder ser arbitrariamente modificadas, sendo apenas razoável alteração das mesmas quando ocorram

No âmbito administrativo e tributário, a mesma constatação pode ser verificada: “o costume sendo de natureza eminentemente factual, só ingressa no ordenamento quando este, por meio do antecedente de uma norma, admiti-lo”³⁷. E de que modo a “normatividade do costume” ingressa no ordenamento jurídico? Por meio de regras institucionalizadas, como o caso da Lei nº 9.784/99, que regula as normas gerais aplicáveis aos processos administrativos no âmbito da Administração Pública Federal, no parágrafo único, inciso XIII, do seu artigo 2º, que *estabelece a irretroatividade de novas orientações administrativas*³⁸, e do Código Tributário Nacional (Lei 5.172, de 1966), em seu artigo 100, inciso III, que afirma que as *práticas reiteradamente observadas pela autoridade administrativa são normas complementares* à legislação tributária, impedindo a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo, nesses casos, de acordo com seu parágrafo único.

Lei 5.172/1966: Art. 100 - São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as *práticas reiteradamente observadas pela autoridade administrativa*;

pressupostos materiais particularmente relevantes. (2) previsibilidade ou eficácia ex ante do princípio da segurança jurídica que, fundamentalmente, se reconduz à exigência de certeza e calculabilidade, por parte dos cidadãos, em relação aos efeitos jurídicos dos actos normativos”. (Id., p. 380).

³⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 37.

³⁸ Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999: “Art. 2º - A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência. Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de: XIII - interpretação da norma administrativa da forma que melhor garanta o atendimento do fim público a que se dirige, vedada aplicação retroativa de nova interpretação”. (grifo nosso).

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. *A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.* (grifo nosso).³⁹

Se, de algum modo, um “comportamento” se torna vinculativo, começamos a rever certos horizontes normativos em uma terra marcada pela herança da *civil law* e pela *necessidade* de um direito escrito, formal, devidamente juridicizado por meio de um órgão competente centralizado. Destarte, a afirmação de Hans Kelsen anteriormente destacada faz sentido em um contexto que talvez o próprio autor não imaginou.

4 A PROCURADORIA GERAL DO ESTADO DEVE AVALIAR AS CONDIÇÕES DE POSSIBILIDADE PARA O RECONHECIMENTO DAS EXPECTATIVAS NORMATIVAS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Em apertada síntese, vimos, até aqui, que o aperfeiçoamento da tecnologia fiscal, a complexidade das obrigações tributárias (prin-

³⁹ É justamente a partir desse tipo de parâmetro que a noção de “fontes do direito”, em especial, do Direito Tributário, pode ser compreendida e que esse excerto se justifica. Nesse sentido, ver: GRAU, Eros Roberto. Conceito de tributo e fontes do direito tributário. São Paulo: Ibet Resenha Tributária, 1975. Esse critério vem sendo adotado, em certa medida, pela jurisprudência das cortes superiores. (Cf. Resp 162.616/CE. Recurso Especial nº 1998/0006152-5. Relator: Ministro José Delgado. Órgão Julgador: Primeira Turma. Data do Julgamento: 02/04/1998. Data da Publicação/Fonte: DJ 15/06/1998 p. 53. RSTJ vol. 107 p. 85. Ementa: “Tributario. Prática reiterada de atos pela administração. Penalidade inaplicável. Inteligência do art. 100, inc. III, par. unico, do CTN. 1. *Restando configurada a prática constante de atos pela Administração, ha de se aplicar o preceito insculpido no art. 100, III, par. unico, do CTN, que exclui o contribuinte da imposição de Penalidades, da cobrança de juros de mora e a atualização do valor Monetário da base de calculo do tributo.* 2. Recurso improvido”; REsp 98.703/SP. Recurso Especial nº 1996/0038538-6. Relator: Ministro Ari Pargendler. Órgão Julgador: Segunda Turma. Data do Julgamento: 18/06/1998. Data da Publicação/Fonte: DJ 03/08/1998 p. 179. RSTJ vol. 113 p. 124. Ementa: “Tributario. Práticas administrativas. *Se o contribuinte recolheu o tributo a base de prática administrativa adotada pelo fisco, eventuais diferenças devidas so podem ser exigidas sem juros de mora e sem atualização do valor monetario da respectiva base de calculo* (CTN, art. 100, III c/c par. unico). recurso especial conhecido e provido, em parte”. (grifo nosso).

principal e acessória), o volume de atos normativos em matéria tributária expedidos por hora no Brasil, as severas multas e penalidades frente ao descumprimento das obrigações impostas ao contribuinte, requerem, por parte deste, uma postura profissional extremamente especializada.

O Estado, por sua vez, possui papel essencial nesse contexto. É o responsável por regulamentar as leis, por expedir atos normativos capazes de definir os critérios jurídicos que serão levados em consideração (fundamento) na aplicação da lei. Destaca-se, nesse sentido, não só os Decretos, Resoluções e Instruções Normativas, que possuem, de certa forma, esse caráter, mas principalmente os Atos Declaratórios Interpretativos, os Pareceres e as Soluções de Consulta sobre Interpretação da Legislação Tributária (as chamadas “Soluções de Consulta”).

Conforme se buscou delinear, o contribuinte, por meio desses atos normativos, consegue compreender os critérios jurídicos que serão empregados em eventual fiscalização e lançamento tributário. Grosseiramente, poderíamos dizer que: a partir das respostas formais que as instituições estatais conferem, é possível definir qual o seu “entendimento” sobre determinado assunto. Ou seja, ainda que não se concorde com eles, é possível, minimamente, saber a “posição” do Fisco.

Entretanto, não estamos tratando da definição dos critérios jurídicos por atos formais. Com relação a estes, a sua determinação é de fácil identificação (eis que estão formalmente estampados). Estamos nos referindo àqueles critérios jurídicos que são estabelecidos de forma difusa, descentralizada e não hierarquizada, por meio das relações comunicacionais, no sentido luhmaniano, estabelecidas entre contribuinte e Administração Fazendária – entendida esta como todo o corpo institucional responsável por fiscalizar, lançar, cobrar e executar os créditos tributários, razão pela qual as Procuradorias Gerais dos Estados possuem papel fundamental⁴⁰.

⁴⁰ E, nesse sentido, destaca-se importante publicação da *Revista da Procuradoria Geral do Estado do Rio Grande do Sul*, Especial 45 anos da PGE. Vol. 1. Porto Alegre. P. 1-361.

Embora a doutrina tributarista não trate dessas relações comunicacionais, fundamentais para a constituição do sentido normativo de um ato legal específico, não quer dizer elas não existam. Os contribuintes estão em constante *relação* com o Fisco e demais contribuintes: recebem orientações e respostas informais de procuradores e auditores-fiscais; conhecem outros contribuintes que foram fiscalizados, os quais foram autuados ou não, com base em determinados critérios jurídicos utilizados pelo Fisco. Ora, o sentido da norma só se dá por instâncias centralizadas de decisão? Como vimos, a resposta para essa questão só pode ser negativa. Ou seja, a ausência de ato formal não é determinante para o estabelecimento de critérios jurídico, uma vez que a “comunicação generalizada” produz sentido (ou mais, produz *verdade*).

Admitindo isso como verdadeiro, que há o estabelecimento de critérios jurídicos de forma difusa, descentralizada e não hierarquizada, uma segunda questão emerge: quando houver a alteração desses critérios jurídicos, os efeitos dessa alteração poderiam retroagir? Muitas vezes, a Administração Fazendária possui determinado “entendimento” sobre dada matéria, e os contribuintes, por sua vez, cumprem (ou não) as “determinações” do Fisco (as aspas são necessárias, pois são formas de “determinações” que extrapolam a nossa noção de Direito, em virtude de seu caráter de não oficialidade). Com o tempo, em virtude das “mutações jurisprudenciais”, um novo entendimento se consolida no âmbito administrativo ou judicial, que impõe um “novo comportamento” à Administração Fazendária.

Se pensarmos que os efeitos poderiam retroagir nesse caso, acabaríamos admitindo a possibilidade de o Fisco orientar o contribuinte em um sentido, cobrá-lo a partir desses ditames, e, de um momento para o outro, alterar esses critérios e cobrar retroativamente algo que ele entendia que não era devido daquela forma⁴¹. Não é

⁴¹ Bolzan de Moraes, por exemplo, reconhece uma democracia e uma cidadania “multifacetada” e “multipolarizada”, que acaba, em última análise em uma nova concepção de Direito e de Estado. Não questionará sobre o Estado Pós-Nacional, mas sobre a possibilidade de se falar em “Pós-Estado”. MORAIS, José Luis Bolzan. Direitos Humanos, Globalização e Constituição. Vínculos feitos, desfeitos e defeitos. *Revista da Procuradoria Geral do Estado do Rio Grande do Sul*, Porto Alegre, Vol. 25, n. 56, p. 117-138, 2002, p. 154.

só uma questão de segurança jurídica, mas também uma questão de boa-fé, lealdade e confiança⁴². Houve uma comunicação legítima, que produziu um sentido, historicamente determinado. Não se pode dizer que os atores envolvidos violaram a lei. “O tempo é o nome do ser”, dirá Martin Heidegger⁴³. Ninguém está imune ao tempo; nem mesmo o sentido do texto normativo. Agora, isso não significa que essas conformações devam artificialmente “voltar no tempo”. É mais do que dizer: “entendia de um jeito; agora, não entendo mais”; é dizer, “não entendo mais assim” e, além disso, “como se” nunca tivesse entendido daquela forma. Ora, seria concordar que o Fisco orientasse um contribuinte num sentido e, anos depois, revisitasse seu posicionamento e, artificialmente, fingisse que ele não tivesse existido.

É papel do Procurador do Estado avaliar as condições de possibilidade dessa expectativa normativa de modo a reconhecer (ou não) seu caráter de generalidade, desde sua função de consultoria e assessoramento jurídico, quanto seu papel na representação judicial. Essa é uma leitura constitucional necessária, senão vejamos:

Constituição Federal de 1988. DA ADVOCACIA PÚBLICA. Art. 131. A Advocacia-Geral da União é a instituição que, diretamente ou através de órgão vinculado, representa a União, judicial e extrajudicialmente, cabendo-lhe, nos termos da lei complementar que dispuser sobre sua organização e funcionamento, as atividades de consultoria e assessoramento jurídico do Poder Executivo. (grifo nosso).

(...)

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

Art. 132. Os Procuradores dos Estados e do Distrito Federal, organizados em carreira, na qual o ingresso dependerá de concurso público de provas e títulos, com a participação da Ordem dos Advogados do Brasil em todas as suas fases, exercerão a representação judicial e a consultoria jurídica das respectivas unidades federadas.

⁴² E, nesse sentido, ver: LIMA, Ricardo Seibel de Freitas. A proteção da confiança nas relações obrigacionais entre entes federativos. *Revista da Procuradoria Geral do Estado do Rio Grande do Sul*, Vol. 31, n.º 66. Porto Alegre, jul. dez 2007. p. 69-88.

⁴³ HEIDEGGER, Martin. Tempo e Ser. In: HEIDEGGER, Martin. *Conferências e escritos filosóficos*. Trad. Ernildo Stein. São Paulo: Nova Cultural, 1997. p. 235.

Também assim disciplina o art. 155 da Constituição Estadual do Rio Grande do Sul, senão vejamos:

Art. 115 - Competem à Procuradoria - Geral do Estado a representação judicial e a consultoria jurídica do Estado, além de outras atribuições que lhe forem cometidas por lei, especialmente:

I - propor orientação jurídico-normativa para a administração pública, direta e indireta;

II - pronunciar - se sobre a legalidade dos atos da administração estadual;

III - promover a unificação da jurisprudência administrativa do Estado;

IV - realizar processos administrativos disciplinares nos casos previstos em lei, emitindo pareceres nos que forem encaminhados à decisão final do Governador;

V - prestar assistência jurídica e administrativa aos Municípios, a título complementar ou supletivo;

VI - representar os interesses da administração pública estadual perante os Tribunais de Contas do Estado e da União.

Portanto, numa perspectiva constitucional, é possível aferir o papel do Procurador do Estado na defesa da ordem tributário. No caso do Estado do Rio Grande do Sul, complementarmente às definições constitucionais, a Lei Orgânica da Procuradoria-Geral do Estado⁴⁴ acaba disciplinando essas funções de forma pormenorizada. De acordo com o art. 2º, é função da Procuradoria Geral do Estado: exercer a representação judicial do Estado, de suas autarquias e fundações de direito público (inciso I); prestar consultoria jurídica à administração pública estadual direta e indireta (inciso II); zelar pelo cumprimento da Constituição da República Federativa do Brasil e da Constituição do Estado do Rio Grande do Sul, bem como pelos preceitos fundamentais delas decorrentes (inciso III); zelar pela constitucionalidade dos atos de governo e pela observância dos princípios inerentes à administração pública (IV); propor orientação jurídico-normativa para a administração pública estadual direta e indireta (inciso X); exercer a representação em juízo nos processos a cargo da Procuradoria-Geral do Estado em fase de liquidação e

⁴⁴ Lei Complementar Estadual nº 11.742, de 17 de janeiro de 2002.

execução de sentença, bem como nos precatórios junto aos Tribunais (inciso XVII).

E mais do que isso:

Art. 26 - O Procurador do Estado exerce função essencial à justiça e ao regime da legalidade dos atos da administração pública estadual, gozando, no desempenho do cargo, das prerrogativas inerentes à atividade da advocacia, além das estabelecidas nesta Lei Complementar, sendo inviolável por seus atos e manifestações oficiais, nos termos da lei.

§ 1.º - No exercício das prerrogativas de que trata o caput, a independência funcional do Procurador do Estado não elide o dever de zelar pelo contraditório e a ampla defesa em favor de seus constituintes institucionais e legais, em todas as instâncias, ressalvados os casos em que a pretensão resistida tenha abrigo:

I - em parecer a que se tenha atribuído caráter jurídico-normativo;

II - em orientação uniforme de instâncias não ordinárias do Poder Judiciário.

(...)

Art. 31 - No exercício de suas funções, o Procurador do Estado poderá:

I - agir em defesa da observância dos princípios e normas das Constituições Federal e Estadual pelos:

- a) poderes estaduais;
- b) órgãos da administração pública estadual;
- c) concessionários e permissionários de serviço público estadual;
- d) entes que exerçam outra função delegada do Estado ou executem serviço de relevância pública.

II - fazer recomendações aos órgãos da administração pública estadual para maior celeridade e racionalização dos procedimentos administrativos;

III - requisitar, a entidades públicas ou privadas, informações escritas, expedientes e processos administrativos, traslados, documentos em geral, cópias, inclusive autenticadas, diligências, esclarecimentos, ter acesso a sistemas e arquivos informatizados, assim como adotar outras medidas que entender necessárias a instruir processos ou procedimentos em que officie, observados os trâmites legais próprios quanto ao sigilo bancário, telefônico e fiscal;

(...)

Art. 32 - Constituem prerrogativas do Procurador do Estado, além de outras previstas nesta Lei:

I - inviolabilidade pelo teor de suas manifestações oficiais, nos limites da independência funcional; (grifo nosso).

A Procuradoria Geral do Estado (RS) possui órgãos de execução com funções especializadas em razão da matéria. No âmbito tributário, o Regulamento da PGE (Decreto 42.819/2004) assim dispõe, em seu art. 11:

Art. 11. A Procuradoria Fiscal compete exercer a representação judicial e a consultoria jurídica nas matérias de natureza tributária e financeiro-fiscal, inclusive as relacionadas com a arrecadação ou a cobrança dos créditos da Fazenda Pública inscritos em dívida ativa e dos títulos executivos do Tribunal de Contas.

Não há como negar o caráter essencial da Procuradoria Fiscal na defesa da ordem tributária do Estado. Institucionalmente, ela possui um caráter de especial relevância. Entre as atribuições da Procuradoria Geral do Estado, está a chamada “orientação jurídica”, que se poderia dividir em duas: consultoria e assessoramento. A primeira é exercida “com larga autonomia em benefício imediato da própria ordem jurídica e de toda a sociedade, pois com ampla liberdade aponta qual a melhor decisão ou o melhor caminho, em termos jurídicos, a seguir”. A segunda, por sua vez, é “função ancilar o de apoio, exercida com menos autonomia e em benefício do Estado, para operacionalizar, conforme o ordenamento jurídico, uma decisão política”. Nessa distinção aludida por Cláudio Grande Jr., residiria “uma distinção fundamental em relação ao Ministério Público brasileiro, que exerce apenas advocacia para a sociedade, enquanto a advocacia pública serve tanto para a sociedade (consultoria) como para o Estado (assessoramento)”⁴⁵.

⁴⁵ GRANDE Jr., Cláudio. Advocacia Pública: estudos classificatórios de direito comparado. *Revista da Procuradoria-Geral do Estado do Rio Grande do Sul*, Vol. 31, n. 66, p. 183-210, jul./dez. 2007, p. 187. Nesse sentido, ver também: HOLLIDAY, Gustavo Calmon. A competência das procuradorias como órgãos de assessoramento jurídico do Estado e a necessidade de autonomia. *Revista da Procuradoria Geral do Estado do Rio Grande do Sul*, Porto Alegre. Vol. 30, n. 64, p. 63-68, jul-dez. 2006.

Portanto, sem prejuízo ao papel do Poder Judiciário em matéria tributária, é por meio da Procuradoria do Estado que o reconhecimento administrativo (ou mesmo judicial) das “relações comunicacionais generalizadas” e de formação de “expectativas normativas” é possível, de modo que, somente assim, também é possível compreender a complexidade do fenômeno jurídico – além de pautar a atuação estatal por meio de uma *justiça fiscal*.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS: (IR)RETROATIVIDADE DOS EFEITOS E AS AMARGAS CONSEQUÊNCIAS

O que se pretendeu até aqui não foi nada mais do que buscar reconhecer certa normatividade às relações comunicacionais entre os atores sociais, evidenciando o caráter democrático das instituições e o papel do Procurador do Estado na defesa da ordem tributária, aliando o *direito fundamental a uma boa administração*⁴⁶ ao *dever fundamental de pagar impostos*⁴⁷.

Uma vez determinada a existência de uma prática reiterada da Administração Fazendária, a legislação impede a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo, caso ela altere seu entendimento acerca da matéria em questão. Conforme descrevemos anteriormente, essas são as disposições do art. 100, inciso III e parágrafo único, do CTN. Entretanto, se analisada as disposições do art. 146 do CTN, é possível questionar a exigência do próprio tributo⁴⁸, nos

⁴⁶ Cf. MORGADO, Cíntia. Direito à boa administração: recíproca dependência entre direitos fundamentais, organização e procedimento. *Revista da Procuradoria Geral do Estado do Rio Grande do Sul*. n.º 65, 2010, p. 68 e seguintes, e FREITAS, Juarez. *Direito Fundamental à boa administração*. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 114-125.

⁴⁷ Cf. NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Livraria Almedina, 2004. NABAIS, José Casalta. *Por um Estado Fiscal Suportável: Estudos de Direito Fiscal*. Coimbra: Livraria Almedina, 2005; BUFFON, Marciano. *Tributação e Dignidade Humana: entre os direitos e deveres fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

⁴⁸ Nesse sentido, Ives Gandra leciona: “Tenho para mim que o art. 146 do CTN já de ser entendido em consonância com o art. 100 do CTN, sempre à luz do

casos objeto do presente ensaio, senão vejamos:

Lei 5.172/1966: Art. 146 - A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Uma necessária diferenciação deveria ser feita para poder entender os efeitos do art. 146 às disposições do art. 100, III, ambos do CTN, justamente em virtude de um instituto jurídico fundamental em Direito Tributário, qual seja: o *lançamento*⁴⁹. Não temos espaço

princípio da irretroatividade constitucional. O art. 100 do CTN nitidamente é voltado à orientação contra a lei, em que o contribuinte não pode ser apenado por seguir interpretação incorreta”. (MARTINS, Ives Gandra da Silva. O princípio da não-cumulatividade no IPI – inteligência da Lei nº 9.7999/1999 e, Face do Princípio – Direito ao Aproveitamento do Crédito de Tributos em Operações Finais Imunes, Isentas ou Sujeitas à Alíquota Zero – Parecer. *Revista de Estudos Tributários*, n.56, Julho-Agosto de 2007, p. 17). Vert ambém: DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário: Proteção da Confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais do poder judicial de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009.

⁴⁹ O lançamento tributário é regido pelo princípio da inalterabilidade, ou seja, uma vez realizado não pode mais sofrer modificação pela autoridade administrativa (art. 146, CTN). Entretanto, algumas exceções foram previstas e elencadas nos incisos I, II e III do art. 145, que alude: “O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de: I - impugnação do sujeito passivo; II - recurso de ofício; III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149”. Para entender quando a administração poderá alterar um lançamento realizado, faz-se necessário diferenciar o instituto do “erro de direito” e o instituto do “erro de fato”. Ver, para tanto: CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, e BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7 ed. Atual. DERZI, Misabel Abreu Machado. Rio de Janeiro: Forense, 1997). Em poucas palavras, o “erro de direito” ocorre quando há mudança ou substituição do critério jurídico relativo ao fato gerador, que poderá levar a Administração a alterar o lançamento realizado. Entretanto, essa alteração só poderá ser aplicada para os fatos que ocorreram depois da mudança, devendo retroagir somente se for para beneficiar o contribuinte (MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 147). Isso não é novidade. A Súmula nº 227, do extinto TFR (Tribunal Federal de Recursos) afirmava que: “A mudança de critério jurídico adotado pelo fisco não autoriza a revisão do lançamento”.

para isso neste ensaio. Portanto, a problemática deve ser avaliada mais a fundo para poder determinar se, alterado o critério jurídico consolidado pela prática reiterada da Administração Fazendária, os efeitos não retroagiriam apenas com relação às penalidades, mas também em relação ao próprio tributo. A conclusão por uma ou por outra implicaria consequências severas aos contribuintes.

Uma empresa, por exemplo, ancorada nas orientações do Fisco, busca cumprir com a legislação tributária; define o preço dos serviços ou mercadorias com base na tributação a que está sujeita. Em outras palavras, a tributação compõe o custo. Se, após anos de legítima comunicação generalizada entre Fisco e contribuinte, constituída uma expectativa normativa de tal sorte que seja possível dizer que se trata de uma norma jurídica, a Administração Fazendária resolver alterar os critérios jurídicos em que se pautaram (Fisco e contribuintes) e cobrar os últimos cinco anos de tributos, comprometeria a própria existência de muitos contribuintes.

Por isso, Administração Fazendária e tributação não podem ser pensadas distante das noções de segurança jurídica, confiança e boa-fé⁵⁰. É crucial estabelecer “regras claras que ofereçam segurança jurídica aos agentes econômicos envolvidos (credores da sociedade, contribuintes e Fisco), no que tange à contabilidade comercial e fiscal, à administração, à fiscalização dos tributos e ainda ao sigilo bancário”⁵¹.

A ideia de protecção da confiança não é senão o princípio da segurança jurídica na perspectiva do indivíduo, ou seja, a segurança jurídica dos direitos e demais posições e relações jurídicas dos indivíduos, segundo a qual estes devem poder confiar em que tanto à sua actuação como à actuação das

⁵⁰ Essa constatação se torna ainda mais relevante quando nos defrontamos com a concepção de Pérez Luño, que afirma que há uma aproximação inevitável entre *segurança e justiça*. (PÉREZ LUÑO, Antonio Enrique. *Seguridad jurídica y sistema cautelar. Doxa: Publicaciones periódicas*, Alicante, n. 7, p. 327-349, 1990. Disponível em: www.cervantesvirtual.com/servlet/SirveObras/01371630233495944102257/cuaderno7/doxa7_12.pdf. p. 335)

⁵¹ DERZI, Misabel Abreu Machado. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7 ed. Atual. DERZI, Misabel Abreu Machado. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 827.

entidades públicas incidente sobre os seus direitos, posições e relações jurídicas, adoptada em conformidade com normas jurídicas vigentes, se liguem efeitos jurídicos duradouros⁵².

Desse modo, estamos apontando para uma nova forma de compreender o fenômeno jurídico e o próprio Direito, na linha trabalhada, por exemplo, por Gunther Teubner⁵³. Estamos diante de uma nova compreensão dos influxos do tempo no Direito e na decisão administrativa. Em relação ao tempo, a decisão pode se dar de duas maneiras, na linha que aborda Leonel Severo Rocha. Ela pode estar voltada para o futuro, *produzindo tempo e diferença* (programação finalística); ou voltada para o passado, *negando o tempo, produzindo repetição* (programação condicional). Nesse sentido, quando alguém produz *diferença*, emprega o que se pode denominar de programação finalística, frustrando as expectativas normativas na sociedade⁵⁴.

Portanto, há um limite muito tênue entre uma expectativa individualizada e outra generalizada de tal forma que se possa exigir a aplicação da lei de uma determinada forma (constituição de sentido), sem com isso romper com o Direito – e, sim, ampliar suas fontes tradicionais. É dizer: só é possível determinar a vinculatividade da Administração Fazendária (por meio da juridicização da expectativa normativa) no caso concreto – demonstração que se torna extremamente difícil de realizar; mas, no plano epistemológico, essa é uma constatação possível.

Se, de um lado, a negação da normatividade às comunicações generalizadas entre o Fisco e contribuintes, que elaborou uma legítima expectativa normativa capaz de proteger as relações jurídico-tributárias estabelecidas nessas bases, a mera retórica extraída da postura defendida neste trabalho pode ocasionar efeitos perversos em outro sentido. Ou seja, se, por um lado, protegeríamos a sociedade a partir

⁵² NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 1998. p. 395. Ver também: CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 440-450.

⁵³ TEUBNER, Günther. *Direito, sistema e policontextualidade*. Piracicaba: Unimep, 2005.

⁵⁴ LUHMANN, Niklas. *El derecho de la sociedad*. 2. ed. Trad. Javier Torres Nafarrate, Brunhilde Erker, Silvia Pappé e Luis Flipe Segura. Ciudad de México: Herder; Universidad Iberoamericana, 2005. p. 126.

desses pressupostos (de segurança jurídica e confiança permeada pela “normatividade comportamental”), abriríamos margem argumentativa – ainda que sob um manto meramente retórico – de contribuintes se valerem de posturas omissivas ou fraudulentas perpetradas pela Administração Fazendária para defender ilegalidades. Em outras palavras, reconhecemos o risco de, buscando conservar o *status quo*, certos contribuintes buscarem, por meio do raciocínio desenvolvido neste ensaio, impedirem que a Administração Fazendária passe a cobrar tributos que não eram cobrados – não pela alteração de um critério jurídico (ambos legítimos), mas pela alteração de uma postura, que, muitas vezes, pode se revestir de mera omissão do Fisco, mas, em outras tantas, de corrupção dos agentes públicos⁵⁵.

É nos limites epistemológicos traçados neste ensaio que a tese esboçada faz sentido, devendo ser avaliada, caso a caso, a legitimidade da comunicação, em que as condições e circunstâncias historicamente definidas e bem localizadas podem ser avaliadas, de modo a estabelecer se as práticas reiteradas da Administração Fazendária vinculam sua decisão, tanto na imposição de penalidades, quanto na apuração do tributo.

⁵⁵ Importante análise realizada em: MENDONÇA, José Vicente Santos de. A responsabilidade pessoal do parecerista público em quatro standards. *Revista Brasileira de Direito Público – RBD*, Belo Horizonte, ano 7, n. 27, out./dez. 2009. Disponível em: <http://download.rj.gov.br/documentos/10112/263739/DLFE-30775.pdf/10AResponsabilidadePessoaldoPareceristaPublicoemquatrostandards.pdf>. Acesso em: 16 set. 2013. Nesse contexto, não como não destacar o problema da falta de autonomia das Procuradorias dos Estados: “Somente com a almejada independência as procuradorias ficariam livres das necessidades ideológicas dos administradores que se sucedem de quatro em quatro anos, podendo, enfim, reestruturar esses órgãos de forma a cumprirem plenamente sua atribuição constitucional que é, em última análise, a preservação do interesse e do patrimônio público. (HOLLIDAY, Gustavo Calmon. A importância das Procuradorias como órgãos de assessoramento jurídico do Estado e a necessidade de sua autonomia. *Revista da Procuradoria Geral do Estado do Rio Grande do Sul*, Vol. 30, n. 64, Porto Alegre, p. 63-68, jul.-dez. 2006, p. 68).

REFERÊNCIAS

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11 ed. Atual. Misabel de Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

_____. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7 ed. Atual. Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BUFFON, Marciano. *Tributação e Dignidade Humana: entre os direitos e deveres fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional*. 6. ed. Coimbra: Almeida, 1995.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

CARVALHO, Délton Winter de. O direito como um sistema social autopoiético: auto-referência, circularidade e paradoxos da teoria e prática do direito. Disponível em: http://simaocc.home.sapo.pt/e-biblioteca/pdf/ebc_delton.pdf.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1998.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

DAVID, René. *Os Grandes Sistemas do Direito Contemporâneo*. Trad. Hermínio A. Carvalho. 4 ed. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário: Proteção da Confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais do poder judicial de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009.

_____. Mutações Jurisprudenciais, em Face da Proteção da Confiança e do Interesse Público no Planejamento da Receita e da Despesa do Estado. In: *Revista Jurídica Empresarial*, n. 3, jul./ago, 2008. Disponível em: <http://www.oab.org.br/editora/revista/users/revista/1222960417174218181901.pdf>.

_____. Mutações Jurisprudenciais, em Face da Proteção da Confiança e do Interesse Público no Planejamento da Receita e da Despesa do Estado. In: FERRAZ, Roberto (Org.). *Princípios e Limites da Tributação*. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2009, Vol. II, p. 729-748.

DIEESE. *10 Ideias para uma Tributação mais Justa*. São Paulo: DIEESE. 2013. Disponível em: http://www.dieese.org.br/cartilha/2013/10-ideias_completo.pdf.

ENTERRIA, Eduardo Garcia de. *Democracia, Jueces y Control de la Administración*. 4 ed. Civitas: Madrid, 1998.

FERRAZ Jr., Tercio Sampaio. *Função social da dogmática jurídica*. São Paulo: Max Limonad, 1998.

_____. *Introdução ao Estudo do Direito*. Técnica, decisão e dominação. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1994.

FREITAS, Juarez. *Direito Fundamental à boa administração*. São Paulo: Malheiros, 2009.

GRANDE Jr., Cláudio. Advocacia Pública: estudos classificatórios de direito comparado. *Revista da Procuradoria-Geral do Estado do Rio Grande do Sul*, Vol. 31, n. 66, p. 183-210, jul./dez. 2007.

GRAU, Eros Roberto. *Conceito de tributo e fontes do direito tributário*. São Paulo: Ibet Resenha Tributária, 1975.

HEIDEGGER, Martin. *Conferências e escritos filosóficos*. Trad. Ernildo Stein. São Paulo: Nova Cultural, 1997.

HOLLIDAY, Gustado Calmon. A importância das Procuradorias como órgãos de assessoramento jurídico do Estado e a necessidade de sua autonomia. *Revista da Procuradoria Geral do Estado do Rio Grande do Sul*, Vol. 30, n. 64, Porto Alegre, p. 63-68, jul.-dez. 2006.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO – IBDT. *Quantidade de Normas Editadas no Brasil: 24 anos da Constituição Federal de 1988*. Estudo coordenado por Gilberto Luiz do Amaral, João Eloi Olenike e Letícia M. Fernandes do Amaral. Curitiba, 2012. Disponível em: <http://www.ibpt.com.br/img/uploads/novelty/estudo/70/Em24AnosDeConstituicao46MilhoesDeNormasCriadas.pdf>.

KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. 5.ed. Trad. de João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1997.

KÖCHE, Rafael. *Elementos de Hermenêutica Filosófica para a Compreensão do Fenômeno Jurídico*. Trabalho de Conclusão de Curso. Curso de Graduação em Direito. Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS. 2012.

_____. Obrigações acessórias ameaçam a atividade empresarial contábil. In: *Jornal do Comércio*, JC Contabilidade, Porto Alegre, 26 set. 2012, p. 3.

LIMA, Ricardo Seibel de Freitas. A proteção da confiança nas relações obrigacionais entre entes federativos. *Revista da Procuradoria Geral do Estado do Rio Grande do Sul*, Vol. 31, n.º 66. Porto Alegre, p. 69-88, jul.dez 2007.

LOBATO, Valter de Souza. *O princípio da confiança retratado no Código Tributário Nacional. A aplicação dos artigos 100 e 146 do CTN. A análise de casos concretos*. Disponível em: <http://sachacalmon.wpengine.netdna-cdn.com/wp-content/uploads/2012/09/Artigo-Misabel-analise-dos-arts-100-e-146-do-CTN-final.pdf>.

LUHMANN, Niklas. *El derecho de la sociedad*. 2. ed. Trad. Javier Torres Nafarrate, Brunhilde Erker, Silvia Pappé e Luis Flípe Segura. Ciudad de México: Herder; Universidad Iberoamericana, 2005.

_____. *Sociologia do Direito*. Vol. I. Tradução Gustavo Bayer. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1983.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. O princípio da não-cumulatividade no IPI – inteligência da Lei nº 9.799/1999 e, Face do Princípio – Direito ao Aproveitamento do Crédito de Tributos em Operações Finais Imunes, Isentas ou Sujeitas à Alíquota Zero – Parecer. *Revista de Estudos Tributários*, n.56, Julho-Agosto de 2007.

MENDONÇA, José Vicente Santos de. A responsabilidade pessoal do parecerista público em quatro standards. *Revista Brasileira de*

Direito Público – RBD, Belo Horizonte, ano 7, n. 27, out./dez. 2009. Disponível em: <http://download.rj.gov.br/documentos/10112/263739/DLFE-30775.pdf/10AResponsabilidadePessoaldoPareceristaPublicoemquatrostandards.pdf>. Acesso em: 16 set. 2013.

MORAIS, José Luis Bolzan. Direitos Humanos, Globalização e Constituição. Vínculos feitos, desfeitos e defeitos. *Revista da Procuradoria Geral do Estado do Rio Grande do Sul*, Porto Alegre, Vol. 25, n. 56, p. 117-138, 2002, p. 154.

MORGADO, Cíntia. Direito à boa administração: recíproca dependência entre direitos fundamentais, organização e procedimento. *Revista da Procuradoria Geral do Estado do Rio Grande do Sul*. nº 65, 2010.

NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 1998.

_____. *Por um Estado Fiscal Suportável: Estudos de Direito Fiscal*. Coimbra: Livraria Almedina, 2005.

OST, François. *Contar a lei: as fontes do imaginário jurídico*. Trad. Paulo Neves. São Leopoldo: Editora Unisinos, 2004.

PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário*. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

_____. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 11 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

PÉREZ LUÑO, Antonio Enrique. Seguridad jurídica y sistema cautelar. *Doxa: Publicaciones periódicas*, Alicante, n. 7, p. 327-349, 1990. Disponível em: www.cervantesvirtual.com/servlet/SirveObras/01371630233495944102257/cuaderno7/doxa7_12.pdf.

Revista da Procuradoria Geral do Estado do Rio Grande do Sul, Especial 45 anos da PGE. Vol. 1. Porto Alegre. P. 1-361.

Revista da Procuradoria Geral do Estado do Rio Grande do Sul, Vol. 25, nº: 57, Cadernos de Direito Público: Almiro do Couto e Silva, p. 1-371, supl., dez. 2003.

ROCHA, Leonel Severo. *A Problemática Jurídica: Uma Introdução Transdisciplinar*. Porto Alegre: SAFE, 1985.

_____. Da Epistemologia Jurídica Normativista ao Construtivismo Sistemico. In: *ARS IUDICANDI*. Boletim da Faculdade de Direito (Separata). Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor António Castanheira Neves. Vol 1. Coimbra: Universidade de Coimbra, 2008.

_____. *Epistemologia Jurídica e Democracia*. 2 ed. São Leopoldo: Unisinos, 2003.

_____. O sentido político da Teoria Pura do Direito. *Revista Sequência*, Florianópolis, n. 9, p. 57-75, jun. 1984.

_____. Três Matrizes da Teoria Jurídica. In: ROCHA, Leonel Severo; STRECK, Lenio Luiz; MORAIS, Jose Luis Bolzan (Org.). *Anuário do Programa de Pós-Graduação em Direito da Unisinos*. 1999. São Leopoldo: Unisinos, 1999 p. 121-136.

_____; SCHWARTZ, Germano; CLAN, Jean. *Introdução à Teoria do Sistema Autopoiético do Direito*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013.

SILVA, Almiro do Couto e. O Princípio da Segurança Jurídica (Proteção à Confiança) no Direito Público Brasileiro e o Direito da Administração Pública de Anular seus Próprios Atos Administrativos: o Prazo Decadencial do art. 54 da Lei do Processo Administrativo da União (Lei nº. 9.784/99). In: *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, n. 237, jul./set. 2004, p. 271-315.

_____. O Princípio da Segurança Jurídica (Proteção à Confiança) no Direito Público Brasileiro e o Direito da Administração Pública de Anular seus Próprios Atos Administrativos: o Prazo Decadencial do art. 54 da Lei do Processo Administrativo da União (Lei nº. 9.784/99). In: *RBDP*, Belo Horizonte, ano 2, n.6, p. 7-59, jul./set. 2004.

_____. Princípios da Legalidade da Administração Pública e da Segurança Jurídica no Estado de Direito Contemporâneo. In: *RPGE*, Porto Alegre 27 (57): p. 13-31, 2004.

SINDIFISCO. *Sistema Tributário: diagnósticos e elementos de mudanças*. Brasília, 2010. Disponível em: <http://www.sindifisconacional>.

org.br/mod_download.php?id=aHR0cDovL3d3dy5zaW5kaWZpc-2NvbmFjaW9uYWwub3JnLmJyL2ltYWdlcy9lc3R1ZG9zL3Npc3Rib-WFfdHJpYnV0YXJpby9Fc3R1ZG9UcmliidXRhcmlvX2NvbXBsZXR-vLnBkZnww.

STRECK, Lenio Luiz. *Hermenêutica Jurídica e(m) Crise: uma exploração hermenêutica da construção do Direito*. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013.

_____. *Jurisdição Constitucional e Decisão Jurídica*. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

TEUBNER, Günther. *Direito, sistema e policontexturalidade*. Piracicaba: Unimep, 2005.

_____. *O direito como sistema autopoietico*. Lisboa: Calouste Gulbekian, 1993.

TORRES, Ana Paula Repolês. *A questão da obediência às normas na perspectiva da teoria dos sistemas de Niklas Luhmann*. 13 set. 2005. Disponível em: http://www.mundojuridico.adv.br/sis_artigos/artigos.asp?codigo=516.

TORRES, Heleno Taveira. Boa-fé e confiança são elementares no Direito Tributário. In: *Consultor Jurídico (Conjur)*. Coluna Consultor Tributário. 24 abr. 2013. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2013-abr-24/consultor-tributario-boa-fe-confianca-sao-elementares-direito-tributario>.

VALVERDE, Gustavo Sampaio. *Segurança Jurídica e Processo: Recursos, Coisa Julgada, Ação Rescisória e Ações de (In)constitucionalidade*. In: SANTI, Eurico Marco Diniz de (Coord.). *Curso de Especialização em Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 187-222.

WARAT, Luis Alberto. *O Direito e sua Linguagem*. Porto Alegre: SAFE, 1995.



3º Lugar

A DEFESA DA ORDEM TRIBUTÁRIA PELO PROCURADOR DO ESTADO COMO GARANTIA À EFETIVIDADE DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS

Rene José Keller

1 INTRODUÇÃO

Alfredo Augusto Becker assentava que se vivia numa espécie de “manicômio jurídico tributário”, sendo um dos diagnósticos o fato de que as obras tributárias que se pretendiam jurídicas eram meras coletâneas de leis fiscais, comentadas à base de acórdãos dissonantes e de frágil argumentação jurídica, condicionada à curta vigência da lei fiscal, cuja mutabilidade é constante.¹ A par da lucidez do seu comentário, o presente estudo tem como finalidade, ainda que dentro das limitações, abordar aspectos basilares da atuação do Procurador do Estado na defesa de ordem tributária.

Este estudo se propõe, deliberadamente, a não incursionar demasiadamente na esfera jurídico-legalista de atuação do Procurador do Estado. Esta opção metodológica está balizada na circunstância de que há, quase em exaustão, diversos estudos abordando a competência tributária dos estados-membros, realizando análises acuradas sobre as respectivas espécies tributárias. Ainda que se entenda relevante examinar tais pontos, parece haver uma lacuna no pensamento jurídico, que toca justamente nas implicações que a atuação do Procurador do Estado tem para a manutenção da ordem jurídico-constitucional, em pormenor na temática ora central, que é a tributária.

¹ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. Ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 3-7.

Estabelecendo um diálogo constante com a doutrina dominante no Direito, explora-se a assertiva de que a defesa da ordem tributária não pode ser vista sob o enfoque estrito da arrecadação. Ainda que a finalidade seja efetivamente esta, o mais relevante para se destacar as implicações que a cobrança do tributo por parte do defensor estatal tem à manutenção do Estado. Isto é, em que medida contribui para a concretização do Estado de Direito brasileiro, bem como atende a mandamentos constitucionalmente estabelecidos.

Tem-se como hipótese nuclear do estudo que a atuação do Procurador do Estado na defesa da ordem tributária representa, em outros termos, a possibilidade de se garantir a máxima efetivação dos direitos fundamentais sociais. Para cumprir essa premissa, o estudo se inicia, interdisciplinarmente, observando processo de constituição do tributo na qualidade de receita derivada. Busca-se demonstrar, a partir da ordem econômica, como há o surgimento da obrigação tributária seguindo o caminho da economia de mercado capitalista. Em uma etapa posterior, justifica-se, no plano teórico, a adoção da Constituição e da legislação infraconstitucional como critério de justiça legal, bem como a necessidade de a tributação atender a critérios da justiça distributiva, sob o enfoque aristotélico-tomista. Nesse aspecto, confere-se uma fundamentação axiológica ao ramo ora objeto de análise.

O aspecto central sobre o qual se debruça diz respeito à atuação do Procurador do Estado na defesa de ordem tributária – tema que é tratado, como é intuitivo, em espaço próprio. No entanto, os reflexos desse agir extravasa em demasia a mera atenção ao tributo e a finalidade de obtenção de receita. Incursiona-se, nesse sentido, na capacidade de promoção dos direitos fundamentais sociais pelo Procurador do Estado no exato instante em que garante a ordem tributária. Examina-se, nesse aspecto, o papel do Procurador na formulação das políticas públicas, bem como a sua relevância para assegurar postulados, como o mínimo existencial e a reserva do possível.

Analisa-se, portanto, pontos nebulosos na doutrina, que dizem respeito principalmente à relação entre o Procurador do Estado e a defesa do Estado de Direito; Procurador do Estado e a defesa da

ordem tributária; Procurador do Estado e as garantias do mínimo existencial e reserva do possível; Procurador do Estado e a ordem econômica. Todas estas análises têm como pano de fundo a tributação e modo pelo qual esta garante o regular funcionamento do órgão estatal em favor da coletividade.

Frisa-se, por oportuno, que, a despeito da aversão social que se consolidou em torno do tributo, as perspectivas que fortalecem este discurso, carregadas de ojeriza e repulsa ao próprio ente estatal, desconsideram que há uma relação de dependência mútua entre a manutenção do Estado e a preservação do indivíduo. É preciso explorar, antes de tudo, a ideologia engendradora, principalmente por teses políticas liberais que, por um lado, forçam um aparelho estatal reduzido, ao mesmo instante em que apregoam uma eficiência total no atendimento das demandas sociais securitárias. Desconsidera-se, nessa perspectiva, a funcionalidade que o tributo assume no atendimento destas demandas, ao passo que se consubstancia em meio direto à concretização de políticas públicas de melhorias sociais e de efetividade dos direitos fundamentais. É sobre essa ótica que o trabalho se insere e pretende ofertar a sua parcela de contribuição.

Adota-se uma postura acadêmico-científica, que embora lide com o grau de incerteza inerente às ciências sociais, busca precisar a utilidade da tributação à manutenção do Estado e do atendimento às demandas sociais. Como a temática propõe, e parece ser intuitivo que assim se proceda, o estudo persegue o destaque que a atuação do Procurador do Estado tem em matéria de tributação e o reflexo sobre a efetividade dos direitos fundamentais. Aqui, não cabe meramente descrever as suas atribuições, senão apontar caminhos concretos à realização da justiça tributária à manutenção do Estado, auxiliando, em igual medida, no suprimento das carências sociais proporcionadas diretamente pelo tributo.

A par da notória escassez de literatura que trata do tema, o presente trabalho tem como intento servir como subsídio à compreensão da atuação dos Procuradores do Estado na defesa da ordem tributária e os reflexos sobre os direitos fundamentais. Busca-se desvelar os aspectos práticos e teóricos que embasam o exercício do mister, demonstrado a serventia para além do âmbito estritamente funcional,

isto é, situando a relevância dentro do contexto de manutenção do Estado e do consequente provimento de demandas públicas.

2 APONTAMENTOS PRELIMINARES: O CICLO DO CAPITAL NA ORDEM ECONÔMICA CONSTITUCIONAL E A TRIBUTAÇÃO À LUZ DA TEORIA DA JUSTIÇA ARISTOTÉLICO-TOMISTA

2.1 O Estado, a Ordem Econômica e a Obtenção de Receita Derivada Tributária no Ciclo do Capital

É contumaz que se elenque dentre os elementos constitutivos do Estado a existência de um povo, um território e um governo. Por mais que seja uma noção doutrinariamente enraizada,² a repetição somática desta fórmula deixa de atentar à constituição peculiar do Estado brasileiro. Apoiando-se em João Camillo Torres, Cezar Saldanha bem pontuou que o Brasil, antes de tudo, possuiu um aparato estatal organizado (capitanias), previamente ao estabelecimento de um território ou a existência de um povo. Portanto, em mão inversa à formação social europeia, o Estado antecedeu, faticamente, a delimitação territorial (ocorrida em 1750 com o Tratado de Madrid), bem como a própria consolidação de identidade de um povo, que somente se sedimentou gradualmente, obedecendo à lógica da miscigenação racial e cultural.³

Da mesma forma que não é possível afirmar que a formação do Estado brasileiro ocorreu de maneira semelhante aos países europeus, a sedimentação do capitalismo no Brasil não foi proveniente da desconstrução do modo de produção pré-existente. Como aponta

² Cf. CARRION, Eduardo Kroeff Machado. **Apontamentos de Direito Constitucional**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1998, p. 65-67. Jorge Miranda afasta a adoção desses elementos, uma vez que: suporia a redução do Estado à mero somatório de elementos, deixa de contemplar fatores relevantes (como a obra comum ou os fins), não explicita o papel organizativo como base unificadora do Estado. MIRANDA, Jorge. **Teoria do Estado e da Constituição**.

² Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 68.

³ SOUZA JUNIOR, Cezar Saldanha. **Constituições do Brasil**. Porto Alegre: Sagra Luzzatto, 2002, p. 11-18.

Francisco de Oliveira, “É ilusório pensar que a nossa sociabilidade é herdada da tribalidade indígena ou ancestralidade africana. Os elementos que persistiram dessa sociabilidade não estruturaram a forma de relação social”.⁴ O capitalismo no Brasil é sedimentado a partir da ruptura com o modo de produção anterior, que, para alguns pensadores era assemelhado ao feudalismo e, para outros, ao que se denominava de escravismo colonial.⁵

Mesmo que não se pretenda nesse espaço, por escapar em demasia do objeto de estudo, incursionar sobre as diversas formas de Estado e o modo pelo qual a sua manutenção era provida, é preciso pontuar as particularidades na obtenção do tributo sob a égide do modo capitalista de produção. A Constituição de 1988 apenas chancelou no plano superestrutural (jurídico) uma realidade presente na infraestrutura (econômica). O modo de produção capitalista foi devidamente assimilado pela ordem constitucional, oportunidade em que lhe foi conferido um título próprio, intitulado “Da Ordem Econômica e Financeira”. Ainda que a palavra capitalismo (ou um dos seus derivativos) não seja contemplada de maneira explícita ou literal, os contornos dados nos princípios gerais da ordem econômica não deixam margem a qualquer interpretação dissonante.

Herbet Marcuse, membro da primeira geração da Escola de Frankfurt, bem elencou os traços distintivos da teoria política que movimentava o capital, ou seja, o liberalismo econômico. Em uma análise meramente descritiva, sem contemplar nessa passagem a crítica que foi direcionada em outros estudos seus,⁶ refere Marcuse:

⁴ OLIVEIRA, Francisco de. I. Economia Política: Francisco de Oliveira. In: CARVALHO, Sérgio de; et. al (col.). **Atuação Crítica: Entrevistas da Vintém e outras conversas**. São Paulo: Expressão Popular, 2009, p. 29.

⁵ SODRÉ, Nelson Werneck. **Formação Histórica do Brasil**. 8. Ed. São Paulo: Brasiliense, 1973, p. 79-111. O resumo das teses apresentadas pelo autor nesta obra, acerca do feudalismo no Brasil, podem ser vistas em: SODRÉ, Nelson Werneck. Modos de Produção no Brasil. In: LAPA, José Roberto do (org.). **Modos de Produção e Realidade Brasileira**. Petrópolis: Vozes, 1980, p. 141-156. Cf. GORENDER, Jacob. **O Escravismo Colonial**. 5. Ed. São Paulo: Pérsamo Abreu, 2011, p. 83-100.

⁶ Marcuse atribui ao capitalismo desenvolvido, a unidimensionalidade do homem, materializada na eliminação de oposição ao seu modo de produção, impondo a racionalidade tecnológica e a dominação sobre a sociedade. Em certa medida,

El liberalismo es la teoría social y económica del capitalismo industrial europeo en aquel período en el que el verdadero representante económico del capitalismo era el “capitalista individual”, el empresario privado en sentido literal. A pesar de todas las diferencias estructurales del liberalismo y de sus representantes en los distintos países y épocas, se mantiene siempre el fundamento común: la libertad del sujeto económico individual para disponer de la propiedad privada y la garantía jurídico-estatal de esta libertad. Todas las exigencias económicas y sociales del liberalismo que se mueven alrededor de este único centro estable son mutables [...]. Esto explica por qué durante el dominio del liberalismo se han producido con frecuencia intervenciones del poder estatal en la vida económica, tan pronto como lo exigía la amenaza a la libertad y seguridad de propiedad privada, sobre todo, frente al proletariado.⁷

A partir da leitura da Constituição do Brasil de 1988, constata-se a presença dos traços conformadores do modo de produção capitalista. O resguardo da livre iniciativa e da livre concorrência em contraposição a um Estado indutor; a propriedade privada ao invés da coletiva;⁸ o livre exercício de qualquer atividade econômica – no mais das vezes, sem prévia autorização pública – a disciplina da remessa de lucros etc.; são traços notórios do sistema do capital.

a obra antecipou o esfacelamento prático das teorias socialistas/comunistas. Cf. MARCUSE, Herbert. **Ideologia da Sociedade Industrial**. Rio de Janeiro: Zahar, 1967, p. 13-37.

⁷ MARCUSE, Herbert. **La Sociedad Opressora**. Caracas: Tiempo Nuevo, 1970, p. 95-96.

⁸ É preciso, todavia, efetuar uma distinção de suma relevância. Mesmo nos Estados do dito “socialismo real”, a propriedade pessoal era assegurada, a vedada era a propriedade sobre os meios de produção, sendo este o maior traço distintivo entre os modos de produção em destaque. Cf. CAMARA, Maria Helena Ferreira da. **Aspectos do Direito de Propriedade no Capitalismo e no Sovietismo**. Rio de Janeiro: Forense, 1981. Exemplo dessa confusão pode ser observado na escrita de Ives Gandra Martins: “Os países socialistas não admitem o direito de propriedade, sendo coletiva toda propriedade, a ser bem cuidada pelos cidadãos [...]. No entanto, a supressão da propriedade privada tem fracassado, por ir contra a Natureza: a posse direta de bens necessários à sua sobrevivência de desenvolvimento é fundamental para o homem. MARTINS, Ives Gandra da Silva. Direitos Fundamentais. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do. **Tratado de Direito Constitucional**. Vol. I. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 292.

Isso não resulta, de modo algum, que o Estado não exerça um papel regulador, inclusive carregando o fardo de promover melhorias sociais através de políticas públicas governamentais. Ocorre que, ao chamar para si a responsabilidade de promoção dos fins estatais na concretização dos direitos fundamentais, o liberalismo econômico finda por criar uma grande aporia ao Estado, ponto que se inicia o presente debate.

Ao ficar legalmente atado de exercer atividade econômica diretamente, a qual pertence em sua majoritária primazia à iniciativa privada, a única forma de subsistência é por meio do tributo, i. e., arrecadação de receita derivada. Há, ainda, uma forte pressão, constante, ideologicamente condicionada, para que o Estado cada vez onere menos os contribuintes de um modo geral, bem como que limite a sua abrangência nas facetas passíveis de tributação da vida social. A questão que se coloca, todavia, é como pode o Estado implementar todas as garantias positivas constitucionalmente atribuídas, se não pode exercer atividade econômica e tampouco deve tributar de maneira substancial? Aqui reside o ponto mais nebuloso da manutenção do discurso ideológico que reprime a forma pela qual o tributo está sendo cobrado, ainda que o sistema tributário careça de ajustes e reforma.

Em termos definitórios, a receita derivada deve ser entendida como aquela que porta a característica de decorrer do patrimônio privado (não estatal), cuja estipulação é feita de maneira coercitiva. São exemplos, principalmente, os tributos e a multa administrativa em geral, inclusive as derivadas do descumprimento de obrigação tributária, na qual a sua origem e fundamento decorrem do poder estatal impositivo.⁹ Não obstante haja uma multiplicidade de livros de direito econômico e de direito financeiro que refiram expressamente à figura do tributo como típica receita derivada, parece haver um caminho inexplorado ou incursionado de maneira demasiadamente artificial, que é justamente demonstrar o seu processo de formação.

Ainda que a tributação atinja todos os ramos da economia – agricultura, indústria e serviços – de maneira diversa, o modo

⁹ COSTA, Leonardo de Andrade; DE CARLI, Ana Alice (col.). **Direito Tributário e Finanças Públicas I**. Rio de Janeiro: FGV, 2010, p. 168.

de produção capitalista se caracteriza pela possibilidade inédita de produção de bens em larga escala. Conforme alerta Paul Sweezy, mesmo que não se possa confundir a produção de mercadorias com o capitalismo em si, é neste sistema econômico que a maior parte dos produtos assume esta forma (de mercadoria)¹⁰. Assim, entende-se por prudente examinar a obtenção da receita derivada do tributo a partir da lógica que o capitalismo instaurou, isto é, sob o prisma do setor industrial, observando o movimento de constituição da possibilidade de tributar à luz do ciclo do capital.

O fio condutor que permite compreender o processo de formação do tributo chama-se de “padrão de reprodução do capital”¹¹, que mantém um ciclo constante e necessário, permitindo desvendar a tributação. O processo de circulação do capital industrial pode ser examinado na forma abaixo descrita:

$$\begin{array}{ccc}
 & F_t & F_t \\
 D - M & \dots P \dots M' - D' - M & \dots P \dots M' - D' \dots \\
 & M_p & F_p
 \end{array}$$

D = dinheiro

M = mercadoria

F_t = força de trabalho

M_p = meios de produção

P = produção

M' = mercadoria com novo valor

D' = dinheiro aumentado ou mais dinheiro¹²

¹⁰ SWEEZY, Paul. **Teoria do Desenvolvimento Capitalista**. Rio de Janeiro: Zahar, 1962, p. 87.

¹¹ “A noção de padrão de reprodução do capital surge para dar conta das formas como o capital se reproduz em períodos históricos específicos e em espaços geoterritoriais determinados, tanto no centro como na semiperiferia e periferia, [...] considerando as características de sua metamorfose na passagem pelas esferas da produção e da circulação [...], assim como as contradições que esses processos geram”. OSORIO, Jaime. Padrão de Reprodução do Capital: Uma proposta teórica. In: LUCE, Mathias Seibel; FERREIRA, Carla. **Padrão de Reprodução do Capital**. São Paulo: Boitempo, 2012, p. 40-41.

¹² Modelo extraído do livro: OSORIO, Jaime. Padrão de Reprodução do Capital: Uma proposta teórica. In: LUCE, Mathias Seibel; FERREIRA, Carla. **Padrão de**

A economia capitalista se notabiliza pela existência de um *capital* prévio, antes de iniciar o processo produtivo (**D**). Esse capital para se reproduzir vai ter que necessariamente adquirir duas mercadorias distintas: meios de produção (máquinas etc. - **Mp**) e força de trabalho (**Ft**).¹³ No capitalismo, a força de trabalho é uma mercadoria como outra qualquer, conforme exemplo eloquente de Marx, ao apontar que com a mesma quantia que é possível comprar certa quantidade de açúcar, pode-se adquirir a força de trabalho de uma pessoa, sendo o critério distintivo que a primeira é medida em quilos (balança) e a segunda em horas (controle de jornada)¹⁴.

Quanto aos agentes sociais que integram o capitalismo, a divisão entre classes sociais é marca típica do sistema econômico. Ainda que alguns autores modernos, como Ulrich Beck, defendam que pelo menos no contexto alemão as classes sociais foram dissolvidas no capitalismo¹⁵, o mesmo não pode ser afirmado em relação à realidade vernácula, em que a divisão classista é flagrante. Para se compreender a gênese dessa separação, deve-se ter por premissa que o capitalismo é construído a partir da segregação entre os produtores e os meios de produção (**Ft e Mp**).¹⁶ Essa divisão inicial é expandida em escala crescente, engendrando toda uma culturalidade específica de classe. Ainda que o critério econômico seja o que se encontra na essência, para delimitar o conceito de classes sociais deve se atentar a outros fatores, inclusive à própria consciência da pessoa em questão¹⁷.

Reprodução do Capital. São Paulo: Boitempo, 2012, p. 44-45. Cf. MARX, Karl. **O Capital.** Vol. II. São Paulo: Abril cultural, 1984, p. 75-93.

¹³ Por força de trabalho entende-se: “o conjunto das faculdades físicas e espirituais que existem na corporalidade, na personalidade viva de um homem e que ele põe em movimento toda vez que produz valores de uso de qualquer espécie”. MARX, Karl. **O Capital.** Vol. I. São Paulo: Abril Cultural, 1983, p. 139.

¹⁴ MARX, Karl. **Trabalho Assalariado e Capital.** In: MARX, Karl; ENGELS, Friedrich. **Obras Escolhidas.** T. 1; Lisboa, Moscovo: 1982, p. 154.

¹⁵ Cf. BECK, Ulrich; GIDDENS, Anthony; LASH, Scott. **Modernização Reflexiva: Política, tradição e estética na ordem social moderna.** São Paulo: Unesp, 1997, p. 12-13.

¹⁶ MARX, Karl. **O Capital.** Capítulo XXIV – A Chamada Acumulação Original. In: MARX, Karl; ENGELS, Friedrich. **Obras Escolhidas.** T. II. Lisboa/ Moscovo: Avante/ Progresso, 1983, p. 104-107; 130.

¹⁷ Cf. IASI, Mauro Luis. **Ensaio sobre Consciência e Emancipação.** 2. Ed. São Paulo: Expressão Popular, 2011, p. 101-122.

Nessa fase inicial do processo produtivo, a aquisição da força de trabalho (**Ft**) e de meios de produção (**Mp**) não prescinde do pagamento de nenhum tributo, ao passo que o sujeito passivo da exação permanece sendo o fornecedor originário. Após iniciar o processo de produção (**P**), ocorrendo a transformação física metafísica da matéria prima, o resultado é a forma mercadoria, que comercializa a indústria como atividade fim (**M'**). No momento da sua venda, haverá criado um valor excedente (mais valor), que corresponde à diferença paga na aquisição da força de trabalho (**Ft**) e os meios de produção (**Mp**). Nesse exato instante, quando se vende a mercadoria produzida (**M'**), percebe-se a quantia pela realização do ciclo (**D'**).

A título ilustrativo, a venda da mercadoria resulta na necessidade de pagamento do ICMS (Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços), além do IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados), sendo somente possível o seu pagamento pela existência do dinheiro provindo da realização do ciclo do capital (**D'**). Portanto, a obtenção da receita derivada somente é possível, em outros termos, a partir da conclusão do processo produtivo que se encerra (para ser reiniciado) com a realização do “**D'**”. Assim, esse dinheiro aumentado ou mais dinheiro é que permite a empresa pagar as contribuições que incidem sobre a folha dos funcionários, bem como o pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços, Imposto sobre Produtos Industrializados etc.

Ainda que tais ensinamentos pareçam tocar muito mais a parte econômica do que tributária propriamente, essa mística é facilmente desconstituída. O provimento da manutenção do Estado brasileiro deve se enquadrar dentro da lógica que movimenta a riqueza da economia. Portanto, no sistema capitalista, somente se torna viável a tributação à medida que despontam fontes de riquezas específicas. Sendo o capital industrial que impulsiona os demais setores (principalmente o de serviços), ainda que a obrigação tributária somente surja quando da perfectibilização do fato gerador com a hipótese de incidência, e a constituição com o lançamento, ao fim e ao cabo, o pagamento somente se torna possível com a realização do lucro, simbolizado pelo **D'**.

2.2 A Ordem Tributária da Constituição de 1988 como Parâmetro de Justiça Legal e Imputação de Tributos a Particulares como Concretização da Justiça Distributiva

Ainda que, por vezes, o Direito Tributário seja tratado estritamente sob o seu enfoque jurídico-legalista, não há nenhuma dúvida que a relação tributária movimentada parâmetros axiológicos. Como referem Tipke e Lang, a justiça tributária é regida pela *moral impositiva* por parte do Estado e pela *moral do contribuinte* pelo particular. Ao Estado cabe velar pela justa distribuição do ônus fiscal, enquanto ao contribuinte cabe a tarefa de entender o pagamento do tributo como um dever cívico, ainda que não seja observado desta forma.¹⁸ O pagamento do tributo é um dos deveres fundamentais de maior relevância do cidadão, como será referido oportunamente, refletindo diretamente na implementação dos direitos fundamentais sociais por parte do Estado.

Visando portar alguma ressonância na prática jurídica, não é possível iniciar o estudo desconsiderando a estrutura posta no ordenamento jurídico vernáculo. A adoção da Constituição de 1988 como referencial legislativo não segue apenas a lógica da hierarquização normativa brasileira, cuja relevância ao Direito Tributário prescinde qualquer comentário. Aqui, busca-se ofertar alguma fundamentação jusfilosófica à tributação, rompendo com as abordagens meramente legalistas. Adequando aos parâmetros de análise, a ordem jurídica posta somente se torna passível de acolhimento à medida que se encontra em conformidade com a própria assimilação do parâmetro de Justiça Geral, seguindo a tradição aristotélico-tomista.¹⁹

São Tomás de Aquino se nutriu de fonte aristotélica em prevalência à platônico-agostiniana, mergulhando na Filosofia peripatética para buscar uma leitura de Aristóteles mais próxima ao Cristianismo,

¹⁸ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito Tributário (Steuerrecht)**. Vol. I. Porto Alegre: Safe, 2009, p. 53.

¹⁹ Michel Villey destaca a influência determinante que Aristóteles teve sobre a construção da ciência jurídica romana, tendo, por conseguinte, a sua carga histórica, em certo sentido, preservada até os dias de hoje. VILLEY, Michel. **O Direito e os Direitos Humanos**. São Paulo: Martins Fontes, 2007, p. 33.

distanciando-se de Averróis.²⁰ Entretanto, a influência do pensamento do Estagirita não incursionou de maneira natural na Idade Média, senão sob o signo de dificuldades latentes. Luis Alberto De Boni ilustra a problemática da leitura de Aristóteles, uma vez que as obras deste, embora vista muitas vezes pelos medievais como harmônicas, eram obscuras e formadoras de um conjunto de textos independentes. Ainda, quando os medievais leram e comentaram Aristóteles, não realizavam um trabalho pioneiro, portavam leituras, interpretações e comentários já elaborados pelos gregos, árabes e judeus.²¹

A Justiça em Aristóteles é tradada na condição de uma virtude relacional, sendo a disposição do caráter de realizar o justo em relação à outrem, e, portanto, visando ao bem do outro. Justamente por buscar o bem do outro, a justiça se realiza implicando certa medida de igualdade.²² Essa medida de igualdade até hoje é mantida na imposição do tributo, notadamente quando se esquivava da tributação em excesso e a tributação economicamente irrelevante. São Tomás de Aquino absorve este conceito de justiça, expandindo-a na direção de considerar o outro como a comunidade. Reside nessa peculiaridade, para Bento Santos, a diferenciação entre a Justiça Legal de Aristóteles e a Justiça Geral de São Tomás²³.

A Justiça Legal ou Geral (também chamada de “universal” ou “total”) não visa precipuamente ordenar os bens entre os particulares, constituindo o seu mote a regulamentação dos bens em relação ao bem comum. Esta ordenação ao bem comum compete à lei, manifestação própria da Justiça Legal. A palavra Justiça em Aristóteles é um termo homônimo usado concomitantemente. De um lado, Justiça representa a conotação normativa (*nóminos*) quando corresponde à aplicação da lei na comunidade política, enquanto, de outro, é

²⁰ REALE, Giovanni; ANTISERI, Dario. **História da Filosofia: Antigüidade e Idade Média**. Vol. I; 3. Ed. São Paulo: Paulus, 1990, p. 553.

²¹ DE BONI, Luis Alberto. **A Entrada de Aristóteles no Ocidente Medieval**. Porto Alegre: Ulysses, 2010, p. 40; 52-53.

²² ARISTÓTELES. Ética a Nicômaco. In: **Os Pensadores**. Vol. II; 4. Ed. São Paulo: Nova Cultural, 1991, p. 82.

²³ SANTOS, Bento Silva. Direito e Justiça em S. Tomás de Aquino. Introdução, tradução e notas das Questões 57 e 58 da Summa Theologiae Ila-IIae. In: **Linguagem e Socialidade**. 1 ed. Vitória: EDUFES, 2005, 99-119

empregada no sentido de igual (*ísos*), restrita a ações que tem por objeto a distribuição de bens (como cargos e prestígio)²⁴.

Conforme Denis Silveira²⁵, no primeiro sentido a Justiça Geral ou Total (ou universal) se confunde com o dever de respeito à lei do Estado, consubstanciada nas leis positivas. Evidentemente, como acentua Jorge Martínez Barrera²⁶, a ordem da justiça para ser perfeita não pode resultar de uma obediência cega à lei positiva, devendo ser a expressão de ações justas e boas provindas da retidão interior do coração. Observar os mandamentos da ordem tributária na Constituição de 1988 significa, em outros termos, resguardar a justiça legal.

Aristóteles – e por conseguinte São Tomás – anui com Platão (este concordando com Sócrates) quando infere que a Justiça é uma virtude ética, bem como uma disposição da alma de efetuar o que é justo. De outro vértice, conflui com os sofistas quando identifica a Justiça ao sentido normativo. A Justiça (“*dikaiosýne*”) não é essencialmente só uma virtude, tampouco somente o normativo, sendo o meio termo entre a virtude e a lei, portanto, a virtude prática em relação ao outro em atenção à lei.²⁷ Em termos tributários, o critério que movimenta a justiça fiscal atende à necessidade de o contribuinte pagar o tributo ao Estado, antes de tudo, como forma de manter harmônica a relação social com outrem, já que a ordem coletiva é provida por cada um em individual.

São Tomás de Aquino ratifica a ideia da Justiça Legal como uma virtude geral, ao passo que é capaz de atingir o bem universal, tendo a sua sede no intelecto, ao contrário da temperança e da fortaleza que encontram seu apetite no sensível tendente ao particular.

²⁴ SILVEIRA, Denis Coutinho. **Os Sentidos da Justiça em Aristóteles**. Porto Alegre: EDIPUCRS, 2001, p. 69.

²⁵ SILVEIRA, *ibidem*, p. 69-73.

²⁶ BARRERA, Jorge Martínez. El Comentario de Santo Tomás a La Política de Aristóteles: Un análisis desde el prooemium. **Veritas**. Porto Alegre, v. 51, n. 3, setembro 2006, p. 33.

²⁷ SILVEIRA, *op. cit.*, p. 131-132.

A Justiça Legal é uma virtude geral à medida que ordena os atos de todas as virtudes ao bem comum, sendo este o seu objeto próprio.²⁸ Nas palavras do Aquinate: “a parte [...] pertence ao todo e qualquer bem da parte deve se ordenar ao bem do todo. Assim o bem de cada virtude, quer ordene o homem para consigo mesmo, quer ordene a outras pessoas, comporta uma referência ao bem comum, ao qual orienta a justiça”.²⁹

Assim sendo, seguindo um próprio critério de respeito à Justiça Geral, a adoção da Constituição de 1988 é utilizada como parâmetro de análise do presente estudo. Neste diploma normativo se pode encontrar as diretrizes constitucionais que embasam tanto uma classificação das espécies tributárias como as competências tributárias destinadas ao Estado-membro. Ademais, sob pena de escapar do método de análise em si e decair para uma abordagem idealista sem senso de realidade, é que se justifica o arrimo constitucional.

A espécie de justiça que movimenta a ordem tributária, por excelência, é a justiça de distributiva.³⁰ Como contorno inicial, deve-se ter em mente que as justiças comutativa e distributiva são tratadas por São Tomas de Aquino como espécies de justiça, ou como as suas “partes subjetivas”. Explicando a diferença entre as duas, São Tomás aduz:

[...] a justiça particular se ordena a uma pessoa privada, que está para a comunidade como a parte para o todo. Ora, uma parte comporta uma dupla relação. Uma, de parte a parte, à qual corresponde a relação de uma pessoa privada a outra.

²⁸ AQUINO, São Tomás. **Suma Teológica**. Vol. 6. II Seção da II Parte. São Paulo: Loyola, 2006, q. 58, a. 5-6, p. 63-64.

²⁹ AQUINO, *ibidem*, q. 58, a. 5, p. 63.

³⁰ Um traço característico da justiça distributiva é a sua igualdade geométrica (proporcional) e não aritmética (exata). Em se tratando do Direito Tributário, há uma justificação lógica de a espécie distributiva movimentar a relação, conforme se depreende da lição de Héctor Villegas: “Es claro que el ideal en la materia consistiría en poder medir matemática y exactamente, en una forma directa e inmediata, la amplitud económica de cada uno para aportar impuesto al tesoro nacional, pero ese imaginario método tropezaría con insalvables dificultades (distorsiones, fraudes, necesidad de procedimientos demasiado inquisitivo, etc.)”. VILLEGAS, Héctor B. **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y tributario**. 7. Ed. Buenos Aires: Depalma, 1999, p. 61.

Tal relação é dirigida pela justiça comutativa, que visa o intercâmbio mútuo entre duas pessoas. A outra relação é do todo às partes; a ela se assemelha a relação entre o que é comum a cada uma das pessoas. A essa segunda relação se refere a justiça distributiva, que reparte o que é comum de maneira proporcional.³¹

Antes de adentrar na explanação da justiça distributiva em si, faz-se necessário referir, em uma apertada síntese, aos elementos que compõem a noção de Justiça em consonância à metodologia proposta. Segundo John Finnis, o conceito complexo de Justiça possui três elementos essenciais: a) o direcionamento (relacionamento/alteridade) ao outro; b) o dever (o que é devido a outrem ou a si próprio em relação ao outro); c) igualdade (aritmética ou geométrica).³²

Esquivando-se de examinar o primeiro elemento, que foi objeto de análise, o segundo contempla o que constitui um dever (débito), seja para si ou para alguém. Isto é, saber o que é devido a quem na divisão dos bens de dada sociedade. O terceiro, por sua vez, ilustra a igualdade, seja sob a forma aritmética ou geométrica. John Finnis prefere chamar a igualdade, em razão da possibilidade de haver confusões ou simplificações, de “proporcionalidade” (ou equilíbrio ou balanço).³³

Esta forma particular de Justiça (distributiva), conforme leciona Barzotto, não se faz presente apenas na comunidade política, como defendia Aristóteles. São Tomás de Aquino expande o conceito, aplicando-o em todas as comunidades, sejam elas de ordem religiosa, familiar etc.³⁴ É preciso registrar que a relação entre o particular e o Estado pode ser abarcada através da justiça distributiva, notadamente porque a justiça legal direciona-se ao todo. Esta noção de todo (que não se confunde com todos ou tudo) pressupõe tanto o Estado quanto o particular, embora não se esgote nesta relação. Uma vez

³¹ AQUINO, *op. cit.*, q. 61, a. 1, p. 97-98.

³² FINNIS, John. **Natural Law & Natural Rights**. 2nd. Ed. New York: Oxford University, 2011, p. 161-164.

³³ FINNIS, *ibidem*, p. 162-163.

³⁴ BARZOTTO, Luiz Fernando. Justiça Social – Gênese, Estrutura e Aplicação de um Conceito. **Revista da Procuradoria do Município de Porto Alegre**, n. 17, 2003.p. 17.

regulamentado pela legislação infraconstitucional (critério de justiça legal) o que é devido a cada um no todo, a relação de justiça particular (distributiva) pode ser resultado de um intercâmbio entre o poder estatal e o contribuinte, não necessariamente se tratando de dois particulares.

A relação que é estabelecida pela justiça distributiva instiga o que o todo deve à parte, na medida em que é preciso firmar o que a parte, em contrapartida, deve ao todo. No caso da tributação, esse dever é descrito pela Justiça Legal, que tem como sede tanto a Constituição como a legislação infraconstitucional. Na obrigação tributária, portanto, é necessário deixar claro qual o tipo de relação que se estabelece entre o particular e o Estado, no sentido de que em razão de uma circunstância específica daquele, o erário confere um encargo que o particular deve ao todo para a manutenção da coletividade.³⁵

Em alguns casos, como na contribuição sobre melhoria, há uma vantagem experimentada pelo contribuinte, devendo a tributação guardar equilíbrio proporcional ao proveito do particular. Wambert Di Lorenzo esclarece que na justiça distributiva atribui-se algo a um particular enquanto o que é do todo é devido à parte, igualando os homens proporcionalmente perante a *polis*. Esta igualdade (ou equilíbrio) visada não é de quantidade, mas de proporção, buscando estabelecer equivalência entre determinadas coisas e pessoas. Assim, a justiça distributiva pode ser entendida como a Justiça do legislador, notadamente porque é com base na lei que se saberá o que é devido a cada um (quando se tratar de uma divisão de bens “jurídicos”) dentre a divisão a ser estabelecida entre os bens que são comuns.³⁶

Em um sentido mais concreto de bem comum, dentro da problemática complexa que envolve o tema, segundo John Finnis, a distribuição de recursos, oportunidades, responsabilidades e inclusive os tributos, não servem necessariamente de maneira somática ao bem comum. É preciso que haja um direcionamento adequado de

³⁵ REALE, Miguel. **Filosofia do Direito**. 13. Ed. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 641.

³⁶ DI LORENZO, Wambert. **Teoria do Estado de Solidariedade: Da dignidade da pessoa humana aos seus princípios corolários**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010, p. 81-82.

atribuição a determinados indivíduos. A questão da justiça distributiva é, por isso, a quem e sob quais condições deve ser estipulada essa apropriação necessária dos bens comuns.³⁷

Na tributação não se passa uma relação de troca entre duas figuras (Estado e contribuinte) que deve ser observada a igualdade absoluta, aos moldes da Justiça Corretiva/Comutativa. Ao que parece, a tributação, quando servida da noção de justiça distributiva, atenta ao próprio conceito de Justiça que deve balizar a imposição coercitiva do tributo. Para São Tomás de Aquino, o ato de Justiça consiste precisamente em dar a cada um o que é seu, tendo como impulso a vontade constante e perpétua.³⁸ Ainda, segundo o Aquinate, a matéria própria da Justiça é a ação exterior, sendo específico de cada um o que é devido por uma igualdade proporcional.³⁹ Assim, conforme aponta José Cláudio Barbosa Júnior:

[...] podemos certamente deduzir que a imposição tributária deve se basear nos princípios da justiça distributiva que objetiva igualdade de *proporção*, lembrando, sempre, que os tributos tem presunção *iuris tantum* de que sejam justos, levando-se em conta, ademais, a sua interpretação econômica (primazia da realidade econômica) sobre a jurídica [...].⁴⁰

Ao menos que se pretenda despir o direito tributário de qualquer fundamentação teórico-axiológica, é possível compreender a relação que movimenta a tributação a partir da estipulação de parâmetros de justiça. No caso, a adoção da Constituição de 1988 serve de suporte legislativo ao presente estudo na medida em que resguarda a justiça legal. Ao mesmo instante, a vinculação formada pela relação tributária, nessa perspectiva, atende ao critério da justiça distributiva, que visa à igualdade de proporção no imperativo de tributar.

³⁷ FINNIS, *ibidem*, p. 166-167.

³⁸ AQUINO, *op. cit.*, q. 58, a. 1, p. 55-56.

³⁹ AQUINO, *ibidem*, q. 58, a. 11, p. 73-74.

⁴⁰ BARBOZA JÚNIOR, José Cláudio. **Carga Axiológica na Obrigação Tributária**. Nova Friburgo: Imagem Virtual, 2005, p. 121.

3 A ATUAÇÃO DO PROCURADOR DO ESTADO NA ORDEM TRIBUTÁRIA E A EFETIVIDADE DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS

3.1 O Arranjo Normativo-institucional do Procurador do Estado no Resguardo da Ordem Tributária e Atuação na Implementação de Políticas Públicas

Conforme alude Luís Roberto Barroso, o constitucionalismo democrático foi a ideologia vitoriosa do século XX, sob a veste de um arranjo institucional que procura combinar o Estado de Direito (supremacia da Lei) com a soberania popular. A ordem jurídica é instada a realizar os anseios sociais de, a par de um poder estatal limitado, realizar os direitos fundamentais, resguardar a dignidade humana, a justiça social, a tolerância etc.⁴¹ O constitucionalismo assegura, no plano jurídico, a estabilidade para que o Estado não exceda a sua atuação. De outro vértice, fixa os parâmetros de incursão sobre a esfera do particular, bem como delimita a competência específica para cada órgão. No amplo espectro da distribuição de competências, o Procurador do Estado foi listado dentro do capítulo IV da Constituição, sob a insígnia de pertencimento às “Funções Essenciais à Justiça”.

Integrante aos quadros da categoria de “Advocacia Pública”, a qual é composta por órgãos responsáveis pela defesa jurídica do interesse da fazenda pública,⁴² a Procuradoria do Estado teve a sua funcionalidade, em termos gerais, descrita no art. 132 da Consti-

⁴¹ BARROSO, Luís Roberto. A Constituição de 1988: Uma introdução. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do. **Tratado de Direito Constitucional**. Vol. I. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 41.

⁴² Conforme refere Leonardo Carneiro da Cunha, a expressão *Fazenda Pública* é apropriada para se referir às pessoas jurídicas de direito público que façam parte em demanda judiciais, inclusive em ações que não tratem de matéria especificamente financeira ou fiscal, não obstante a primazia na utilização do termo seja nestas searas. CUNHA, Leonardo José Carneiro. **A Fazenda Pública em Juízo**. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2007, p. 15.

tuição.⁴³ Uma das questões polêmicas, recorrentes à carreira, diz respeito ao fato de a Constituição não ter elencado expressamente a autonomia funcional aos Advogados Públicos, a exemplo do procedido com o Ministério Público. Em verdade, mesmo que se entenda cabível a extensão da autonomia no desempenho do seu mister aos defensores do Estado, o cargo, em sua ontologia vinculado ao Poder Executivo, carrega a restrição de autonomia *plena* na sua essência.

Por evidente, não se pretende sonegar toda e qualquer margem de autonomia, devendo esta ser subentendida intrinsecamente, ao menos a que se aceite a lógica perversa de que haveria completa sujeição do Procurador à vontade do Estado, o que não é nem faticamente nem juridicamente razoável e possível. A respeito do tema, Diogo de Figueiredo Moreira Neto parece bem estabelecer as fronteiras da autonomia:

A Constituição não explicitou as autonomias funcionais e administrativas dos referidos *órgãos coletivos* – a Advocacia Geral da União e as Procuradorias-Gerais das entidades federadas – mas estão implícitas como essenciais à independência funcional de seus membros, os Advogados e Procuradores de Estado, pois que, atuando todos em defesa do Estado e se relacionando institucionalmente em face de todos os seus poderes e seus órgãos despersonalizados, mais dessas garantias necessitam para que lhes seja assegurado o desempenho desassombrado de suas funções e se mantenham infesos às pressões de qualquer origem, mormente as de origem política.⁴⁴

⁴³ “Art. 132. Os Procuradores dos Estados e do Distrito Federal, organizados em carreira, na qual o ingresso dependerá de concurso público de provas e títulos, com a participação da Ordem dos Advogados do Brasil em todas as suas fases, exercerão a representação judicial e a consultoria jurídica das respectivas unidades federadas. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)

Parágrafo único. Aos procuradores referidos neste artigo é assegurada estabilidade após três anos de efetivo exercício, mediante avaliação de desempenho perante os órgãos próprios, após relatório circunstanciado das corregedorias. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)”. PLANALTO. **Constituição do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acessado em 10 de ago. de 2013.

⁴⁴ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Funções Essenciais à Justiça*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do. **Tratado de Direito Constitucional**. Vol. I. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 1006. No Rio Grande do Sul, a Lei Complementar que regulamenta a atuação

Antes de tudo, é preciso frisar que a atuação do Procurador do Estado, em matéria tributária, tem o seu âmbito reduzido, como é intuitivo, com arrimo no sistema tributário federado (arts. 148, 149, 153 a 156 da Constituição). A estruturação constitucional oferece os contornos de competência seguindo a ótica da partilha tributária (arts. 157 a 161 da Constituição). Ou seja, há completa separação do poder de tributar, que está dividida pelos entes, teoricamente, seguindo a equidade entre eles e a autonomia de cada um.⁴⁵

A delimitação do âmbito de competência, bem como as prerrogativas funcionais do Procurador do Estado, foi exercida de forma remanescente pelos Estados-membros através das suas respectivas Constituições. No Rio Grande do Sul, a Constituição Estadual de 1989 elencou a figura do defensor estatal inserido no capítulo destinado às funções essenciais à justiça, seguindo o exemplo da Constituição da República. O art. 114, norma de eficácia contida, atribui a organização da Advocacia-Geral do Estado à Lei Complementar (regulamentada pela LC N^o 11.742/02). O Art. 115 elenca as atribuições da Procuradoria-Geral do Estado, cabendo exercer a função de representar judicialmente o Estado, bem como lhe prestar consultoria jurídica. Além disso, compete ao órgão: a) oferecer orientação jurídico-normativa à administração pública (direta e indireta); b) opinar acerca da legalidade dos atos administrativos estadual; c) prestar assistência jurídica complementar ou supletiva aos municí-

do Procurador do Estado, manifesta-se explicitamente à autonomia parcial: “Art. 26 - O Procurador do Estado exerce função essencial à justiça e ao regime de legalidade dos atos da administração pública estadual, [...]”.

§ 1^o - No exercício das prerrogativas de que trata o *caput*, a independência funcional do Procurador do Estado não elide o dever de zelar pelo contraditório e a ampla defesa em favor de seus constituintes institucionais e legais, em todas as instâncias, ressalvados os casos em que a pretensão resistida tenha abrigo:

I - em parecer a que se tenha atribuído caráter jurídico-normativo;

II - em orientação uniforme de instâncias não ordinárias do Poder Judiciário”.
ASSEMBLEIA LEGISLATIVA. **Lei Complementar n^o 11.742/02**. Disponível em: http://www.al.rs.gov.br/legis/M010/M0100099.ASP?Hid_Tipo=TEXTO&Hid_TodasNormas=1464&hTexto=&Hid_IDNorma=1464. Acessado em 12 de ago. de 2013.

⁴⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 10. Ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 320-324.

pios; d) representar os interesses do Estado perante o Tribunal de Contas etc.⁴⁶

A estrutura da Procuradoria do Estado do Rio Grande do Sul tem, dentre os seus tentáculos, a Procuradoria Fiscal (Decreto nº 42.819/04), considerado órgão de execução com funções especializadas por decorrência da matéria (Art. 11, II, da LC 11.742/02). Em matéria tributária, o art. 11 do indigitado Decreto dispõe acerca da atuação:

Art. 11 - A Procuradoria Fiscal compete exercer a representação judicial e a consultoria jurídica nas matérias de natureza tributária e financeiro-fiscal, inclusive as relacionadas com a arrecadação ou a cobrança dos créditos da Fazenda Pública inscritos em dívida ativa e dos títulos executivos do Tribunal de Contas.⁴⁷

A defesa judicial do Estado por parte do Procurador na temática tributária tem a sua rotina já devidamente sedimentada. Nesse aspecto, exerce a Procuradoria a função de suma relevância materializada na cobrança dos créditos inscritos em dívida ativa. As implicações jurídicas e na realidade que derivam deste ato serão examinadas de maneira mais acurada nos tópicos subsequentes, motivo pelo qual se exime, por ora, de digressar sobre o assunto. Ademais, a atividade do defensor estatal na condição de parecerista envolve a árdua tarefa de elaborar estudos, dotados de densidade jurídica, de modo a explicitar ponto controverso ou nebuloso à luz do Direito. Neste caso, a ordem tributária é examinada balizada por suporte teórico-doutrinário, bem como referindo a decisões jurisprudenciais. A atuação consiste, antes de tudo, em prover leitura, entendimento, interpretação e compreensão do tema sobre o qual se defronta, respondendo a um problema de interesse do Estado.

⁴⁶ ASSEMBLEIA LEGISLATIVA. **Constituição do Estado do Rio Grande do Sul de 1989**. Disponível em: http://www2.al.rs.gov.br/dal/LinkClick.aspx?fileticket=b_yQYXtsML4%3d&tabid=3683&mid=5359. Acessado em 12 de ago. de 2013.

⁴⁷ ASSEMBLEIA LEGISLATIVA. **Decreto nº 42.819/04**. Disponível em: http://www.al.rs.gov.br/legis/M010/M0100099.ASP?Hid_Tipo=TEXT0&Hid_TodasNormas=58481&hTexto=&Hid_IDNorma=58481. Acessado em 12 de ago. de 2013.

Ainda no que toca a realização de pareceres, a prática se reveste de importância especial, uma vez que é autorizado ao governador do Estado atribuir caráter normativo ao estudo, revestindo-se de eficácia cogente perante a administração pública. Assim dispõe o art. 82 da Constituição Estadual: “Art. 82. Compete ao Governador, privativamente: [...] XV - atribuir caráter jurídico-normativo a pareceres da Procuradoria-Geral do Estado, que serão cogentes para a administração pública”.⁴⁸

Em escala crescente, afora as demandas em massa, a atuação do Procurador do Estado não se restringe à esfera estritamente judicial, tampouco à elaboração de pareceres. Os compromissos constitucionalmente assumidos, em especial no que diz respeito aos direitos fundamentais positivos, exigem uma postura proativa do Procurador, no sentido de auxiliar na elaboração de políticas públicas. A constante judicialização dos direitos demanda, cada vez mais, uma atuação conjunta entre a Procuradoria e a esfera administrativa de elaboração dessas políticas. Esse tema foi precisamente abordado pelo Procurador do Estado do Rio Grande do Sul Max Möller, o qual refere:

É, portanto, o advogado público quem deve proporcionar a justificativa constitucional e jurídica à política pública, não apenas prevenindo um possível questionamento da constitucionalidade do ato, mas reunindo elementos técnicos que são absolutamente relevantes no momento do exame judicial dessas políticas públicas.⁴⁹

A inevitável atuação do Poder Judiciário, em matéria aparentemente afeita a órbita de competência do Executivo (como a implementação de políticas públicas), promove uma judicialização do âmbito próprio de exercício que outrora cabia quase que exclu-

⁴⁸ ASSEMBLEIA LEGISLATIVA. **Constituição do Estado do Rio Grande do Sul de 1989**. Disponível em: http://www2.al.rs.gov.br/dal/LinkClick.aspx?fileticket=b_yQYXtsML4%3d&tabid=3683&mid=5359. Acessado em 12 de ago. de 2013.

⁴⁹ MÖLLER, Max. Advocacia Pública e a Efetivação dos Direitos Sociais Prestacionais. **Revista da Procuradoria Geral do Estado do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre, v. 2, Ed. Espec. 45 anos, 2010, p. 21.

sivamente à política e ao governante mandatário. Como ressalta Möller, o espaço de discricionariedade dos atos administrativos, por conseguinte, sofre certa mitigação, diante da possibilidade de controle judicial.⁵⁰ O Judiciário torna-se, assim, fonte indutora da efetivação dos mandamentos constitucionais no que pertine os direitos fundamentais sociais. As políticas públicas que tem por objetivo maior imprimir validade prática à Constituição assumem, por isso, a conotação jurídica, estando sujeito a controle judicial, muitas vezes de forma indesejada.⁵¹

Quase como reflexo impróprio e indesejado, uma política pública mal formulada ou que não atenda expressamente aos mandamentos constitucionais, faz com haja um aumento da carga de trabalho do Procurador do Estado. Isso já foi vislumbrado, a título exemplificativo, no caso da judicialização da saúde. Ingo Sarlet, em audiência pública realizada acerca do tema no primeiro semestre de 2009, ponderou:

A trajetória, já lembrada aqui pelo senhor Flávio Pansieri, de que o Poder Judiciário realmente apenas na metade da década de 1990 - devemos frisar isso, cerca de sete ou oito anos após a promulgação da Constituição de 1988 - é que abandonou a postura mais tímida em relação à judicialização da política e também em relação à própria efetividade do direito à saúde. Na verdade, até então, a posição dominante era, inclusive no STJ, de que o direito à saúde era norma programática e, portanto, não tinha aplicabilidade alguma, a não ser na medida da lei que o concretizasse. [...] Hoje mesmo, adeptos à judicialização reconhecem – eu pessoalmente sou um adepto à judicialização, todos sabem, quem acompanha a posição acadêmica – que é necessário superar a era dos extremos, tanto a rejeição da mera programaticidade é necessária quanto também rejeitar e controlar o famoso “pediu-levou”, não importa quem pediu, o que pediu, as conseqüências da decisão. A busca, portanto, de uma conciliação entre a dimensão subjetiva, individual e coletiva do direito à saúde e a dimensão objetiva da saúde como dever da sociedade e do Estado, e de como a judicialização deve ser sensível a ambas as dimensões.⁵²

⁵⁰ MÖLLER, *ibidem*, p. 19.

⁵¹ MÖLLER, *ibidem*, p. 20.

⁵² SARLET, Ingo Wolfgang. Audiência pública sobre a judicialização da saúde no STF. Disponível em: http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/processoAudienciaPublicaSaude/anexo/Sr._Ingo_Sarlet__titular_da_PUC_.pdf. Acessado em 31 de jul. de 2013.

Derly Silva Filho atentou para a circunstância de que não obstante as atividades de assessoria e consultoria ao Poder Executivo já estejam bem desenvolvidas, ainda é muito incipiente a participação da Advocacia Pública no processo de elaboração de políticas públicas. Seria plenamente viável que a Procuradoria auxiliasse tanto nas fases de ideação e formulação – por meio de pareceres e propostas – como na redação de minutas de atos normativos infralegais, em pormenor na matéria tributária.⁵³ Parece haver nessa direção um flanco aberto de atuação pouco explorada, ao passo que é plausível a Procuradoria fornecer subsídios teórico-jurídicos à formulação de políticas públicas que atendam as demandas constitucionais, imprimindo efetividade às normas de caráter tido por “programático”.

Impende destacar a iniciativa tomada, por meio do programa “Em Dia 2012” (regulamentado pelo Decreto nº 49.714/12), que visava à regularização dos créditos de ICMS, constituídos ou não, inscritos em dívida ativa ou não, poderiam ser pagos com a redução de 40% nos juros e da multa (de 10 a 75%), aos contribuintes que aderissem ao programa. A Procuradoria-Geral do Estado negociou, na oportunidade, treze mil quatrocentos e noventa e sete créditos tributários (13.497), ingressando aos cofres públicos a cifra de duzentos e cinquenta e um milhões de reais. Atuaram nas negociações as Procuradorias Fiscal, do Interior e Regionais.⁵⁴ Estas iniciativas corroboram à obtenção de receitas, que poderão ser destinadas à concretização de políticas públicas potencialmente efetivadoras dos direitos sociais.

Esse é apenas um dos exemplos da forma pela qual, através de atuação coordenada e conjunta entre a Procuradoria e o respectivo Estado-membro, é possível que formule políticas públicas que resultarão no crescimento de receita ao ente federativo. Conforme restará devidamente abordado nos tópicos sucessores, a obtenção

⁵³ SILVA FILHO, Derly Barreto e. A Advocacia Pública e o Controle de Juridicidade das Políticas Públicas. **Revista da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo**, São Paulo, n. 71, jan/jun de 2010, p. 91-92.

⁵⁴ PROCURADORIA-GERAL DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. **PGE Arrecada Mais de 250 Milhões no Programa Em Dia 2012**. Disponível em: http://www.pge.rs.gov.br/noticia.asp?cod_noticia=3915&tipo=N. Acessado em 15 de ago. de 2013.

da receita derivada provinda da tributação é o meio direto pelo qual o Estado pode ofertar políticas públicas que concretizem os direitos fundamentais sociais. Daí decorre, principalmente, a relevância da atividade da Procuradoria do Estado em matéria tributária, i. e., como garantidor econômico da efetividade dos direitos fundamentais.

3.2 O Estado de Direito e a Defesa da Ordem Econômica: o Pagamento do Tributo como Dever Fundamental do Contribuinte

Conforme sustenta Reinhold Zippelius, o Estado de Direito surge no processo histórico que demandava fortalecer um compromisso entre a necessidade de um poder homogêneo do Estado, suficientemente forte para garantir a pacificação jurídica, ao mesmo tempo em que tem a capacidade de prevenir um abuso estatal. Este abuso por parte do Estado deve ser compreendido como uma expansão totalitária, já experimentada em alguns países, inclusive no Brasil, de modo a resguardar, na maior medida do possível, as liberdades individuais.⁵⁵

O Estado de Direito se desenvolve como forma de equalizar a liberdade individual com a correlata supremacia da ordem estatal, evitando que o Estado intervenha de maneira desmedida na esfera privada individual. Aqui, cabe uma pequena provocação que será devidamente desfeita. Ainda que se entenda por pacífica a existência de um Estado de Direito no Brasil, pouco se questiona, por exemplo, o porquê de o interesse público ter de necessariamente se sobrepujar ao privado em matéria tributária. Partindo dessa premissa, a tributação, por sua gênese impositiva, poder-se-ia afirmar que constitui uma afronta ao Estado de Direito, ao passo que há um poder superior à vontade individual, que estabelece a obrigatoriedade de sustento do Estado pelo particular.

Em verdade, o que se levanta é uma falsa aporia. O Estado de Direito, e nesse aspecto parece ser necessário elucidar, não significa que por vezes a vontade estatal irá se sobrepor à individual, senão

⁵⁵ ZIPPELIUS, Reinhold. **Teoria Geral do Estado**. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997, p. 384.

que essa imposição estará baseada na lei (princípio da legalidade), emanada por um órgão representativo legítimo. Assim, o Estado de Direito surge com o viés de uma dupla proteção (Estado em relação ao cidadão e vice-versa), ainda que sempre se refira apenas a uma delas. Assim, o equívoco da premissa levantada é notório, ao passo que o Estado de Direito não deve ser compreendido como impossibilidade fática de o ente estatal incursionar na esfera privada na cobrança impositiva e obrigatória do tributo, senão que a relação entre ambos será balizada pela lei, promulgada por órgão legítimo e competente.

Por via reflexa, o princípio da legalidade é o que desponta com maior relevância ao direito tributário em correlato ao Estado de Direito. Outrossim, representa a segurança do cidadão de que o Estado irá perfilhar, exclusivamente, os trilhos normativos estipulados pela legislação de regência em consonância com as diretrizes constitucionais.⁵⁶ A legalidade tributária representa a certeza prévia de que a relação entre o contribuinte e o Estado será mantida por meio da mediação jurídica, a qual ambos devem obediência. Luis Difini relata com alguma dose de ultraje as relativizações ao princípio da legalidade, referindo que quatro dos seis impostos federais pode ter a sua alíquota modificada por ato infralegal. Essa mesma benesse o Estado-membro tem apenas em relação ao ICMS sobre combustíveis e lubrificantes (parágrafo 2º do inciso XII da alínea g do art. 155 da Constituição), enquanto ao município não há nenhuma previsão.⁵⁷

Uma vez atendida a legalidade, princípio que se coaduna com o Estado de Direito, o zelo pelo cumprimento da ordem tributária tem uma relevância para além do enfoque estritamente tributário,

⁵⁶ Éderson Porto sustenta: “A legalidade sob o influxo do princípio do Estado de Direito exige a observância da reserva legal e atendimento dos parâmetros fixados em lei (função eficaz bloqueadora). Em outras palavras, não pode ser exigido tributo sem que a lei previamente tenha sido editada em todos seus pormenores, sendo vedada a aplicação subsidiária de outras normas veiculadas em decretos, portarias, instruções normativas, etc.”. PORTO, Éderson Garin. **Estado de Direito e Direito Tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 120-121.

⁵⁷ DIFINI, Luis Felipe Silveira. **Manual de Direito Tributário**. 4. Ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 74-75. Por isso a provocação de que “O princípio da legalidade tributária é menos rigoroso no Brasil do século XXI do que na Inglaterra de 1215 ou nos Estados Unidos de 1787...”. DIFINI, *ibidem*, p. 74.

ao passo que revela o próprio resguardo aos princípios que regem a ordem econômica. O Procurador do Estado que atua no sentido da cobrança de determinado tributo devido e não pago, está garantindo os mecanismos de funcionamento regular da economia capitalista. Deixar de pagar determinado tributo de maneira correta, implica na violação da livre concorrência leal, por exemplo.⁵⁸ É evidente que uma empresa ao se valer de práticas ilícitas, deixando de quitar o tributo devido, consegue colocar o seu produto no mercado por um preço inferior. Isso conflui para que haja um descompasso entre a concorrência de modo a fragilizar determinado segmento, despondo apenas o mal pagador do tributo como beneficiário direto.

Práticas como a destacada ensejam um desregulamento do mecanismo de funcionamento da livre concorrência e iniciativa, ao passo que essa vantagem é exercida ao custo da quebra da ordem tributária, econômica e, notadamente, da coletividade. A consequência derradeira é que os próprios contribuintes deixarão de ter, ou ao menos terão de forma limitada, acesso aos serviços públicos que dependem da obtenção da receita derivada tributária. Portanto, a cobrança da exação devida é medida de resguardo do bom funcionamento não só da ordem tributária, senão conforma um mecanismo de assegurar efetividade à ordem econômica, bem como oferta garantia fático-monetária aos serviços públicos dependentes das receitas desta natureza. O beneficiário mediato com a cobrança da exação tributária é, por isso, o próprio cidadão usufrutuário dos serviços públicos.

A administração pública ao estipular e cobrar a tributação está, ao fim e ao cabo, protegendo a dimensão equitativa entre os particulares, que deve nortear o Estado de Direito (justiça distributiva). Isto é, a cobrança judicial do tributo por parte do Procurador do Estado garante que os cidadãos, entre si, não estejam agindo de modo a se prejudicarem, criando diferenças indesejáveis ante a igualdade for-

⁵⁸ Como sugere Inocêncio Coelho, a livre concorrência significa “[...] o ‘princípio econômico’ segundo o qual a fixação dos preços das mercadorias e serviços não deve resultar de atos cogentes da autoridade administrativa, mas sim do livre jogo das forças em disputa de clientela na economia de mercado”. MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártines; BRANCO, Paulo Gustavo. **Curso de Direito Constitucional**. 4. Ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 1409.

mal de todos perante a lei, resguardadas as diferentes capacidades contributivas.⁵⁹ Quando determinado indivíduo ou empresa deixa de verter a sua parcela de contribuição financeira devida à manutenção do Estado, está infringindo, diretamente, o seu dever de manutenção solidária do ente estatal. Isso implica na maior fragilidade econômica do Estado na destinação de recursos à implementação de políticas públicas.

Caso não fosse cobrado o tributo devido por meio da Procuradoria, estar-se-ia permitindo a formação de desigualdades horizontais, desqualizando a relação jurídica para com os demais. A garantia do pagamento escorreito do tributo deve corresponder ao pagamento equânime por todos, de modo a estabilizar, em linha plana, as obrigações tributárias, de modo a não onerar o contribuinte que honra, regularmente, com a sua parcela de contribuição à manutenção do Estado. Assim sendo, o Procurador do Estado, no âmbito tributário, salvaguarda que o contribuinte esteja cumprimento o seu principal *dever fundamental*.

A teoria dos deveres fundamentais representa a outra face dos direitos fundamentais, embora a estes estejam conexos. Significa a atribuição de encargos (obrigações) por parte da ordem jurídica, de maneira explícita ou implícita, de forma positiva ou negativa, que resulte no amoldamento de conduta do ente privado, condicionando-o a agir conforme o mandamento jurídico. Segundo a posição de José Casalda Nabais, o fundamento dos deveres fundamentais porta um duplo aspecto:

⁵⁹ Atenta-se à ressalva posta por Hugo de Brito Machado: “A Constituição Federal de 1988 restabeleceu a norma que expressamente consagrava, na Constituição de 1946, o princípio da capacidade contributiva. Com efeito, em seu art. 145, § 1º, disse que os tributos “serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”. É certo que a expressão “sempre que possível”, utilizada no início do mencionado dispositivo, pode levar o intérprete ao entendimento segundo o qual o princípio da capacidade contributiva somente será observado quando possível. Não nos parece, porém, seja essa a melhor interpretação, porque sempre é possível a observância do referido princípio. A nosso ver, o *sempre que possível*, do § 1º do art. 145, diz respeito apenas ao caráter pessoal dos tributos, pois na verdade nem sempre é tecnicamente possível um tributo com caráter pessoal”. MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 24. Ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 52.

Quanto ao fundamento dos deveres fundamentais, podemos falar, de um lado, da questão da sua razão de ser lógica e, de outro, do seu fundamento jurídico. No que respeita ao primeiro aspecto, ao fundamento lógico, podemos afirmar que os deveres fundamentais são expressão da soberania fundada na dignidade da pessoa humana. Pois os deveres fundamentais são expressão da soberania do estado, mas de um estado assente na primazia da pessoa humana. O que significa que o estado, e naturalmente a soberania do povo que suporta a sua organização política, tem por base a dignidade da pessoa humana. [...]

Por seu turno, quanto ao fundamento jurídico, podemos dizer que o fundamento dos deveres fundamentais reside na constituição, ou talvez melhor, na sua previsão constitucional. O que significa que na ausência de uma disposição constitucional a prever os deveres obsta ao seu reconhecimento como deveres fundamentais, como deveres no plano constitucional. Daí que, na ausência de previsão constitucional, ainda que tais deveres possam ser considerados deveres fundamentais de um ponto de vista material ou substancial, isto é, ainda que congreguem em si as notas típicas de uma noção material ou substancial de deveres fundamentais, eles não podem ser tidos por deveres fundamentais. Uma conclusão que, naturalmente, não impede o legislador ordinário de os impor e sancionar. Muito embora tais deveres não possam ser tidos por deveres fundamentais, mas apenas por deveres legais.⁶⁰

Conforme aponta Francisco Zavascki, o dever fundamental de pagar tributo, não obstante não esteja escrito em cláusula específica na Constituição brasileira, decorre do sistema tributário constitucional como um todo. Representa, outrossim, suporte necessário para a existência e preservação dos direitos fundamentais de todas as gerações ou dimensões de direitos.⁶¹ Nesse sentido, o Procurador do Estado tem a insólita missão de ser o principal assegurador, na esfera do Estado-membro, do dever fundamental de tributação. É o responsável direto pelo cumprimento do dever, atribuído ao particular, de efetuar a cobrança do tributo quando devido e não pago.

⁶⁰ NABAIS, José Casalda. **A Face Oculta dos Direitos Fundamentais: Os deveres e os custos dos direitos**. Disponível em: <http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/15184-15185-1-PB.pdf>. Acessado em 02 de jun. de 2013.

⁶¹ ZAVASCKI, Francisco Prehn. Os Deveres Fundamentais, o Custo dos Direitos e a Tributação. **Revista da FEDEST (Direito Tributário em Questão)**, Porto Alegre, n. 2, 2008, p. 81-82.

Na contramão dos deveres fundamentais, por derivação da consolidação do Estado de Direito, em matéria tributária pode se afirmar que há espaço para a utilização do direito de resistência.⁶² Essas resistências, no entanto, não podem ser compreendidas como executáveis à margem da lei ou por meio de liberalidade particular por meio da força. A insurgência não pode ser relativizada a mera vontade ou não de pagamento do tributo, senão materializada na capacidade de o particular se insurgir contra a imposição de tributação indevida ou que considera ilegal. Para tanto, terá de fazer uso dos instrumentos jurídicos colocados à disposição para a proteção do particular. Nesse tocante, o Procurador do Estado atua na defesa da legalidade da ordem tributária, não cabendo a ele julgar se há exatidão da imposição tributária ou não, restringindo a sua atuação na defesa da escorreita cobrança.

Aqui parece ser o ponto mais delicado que envolve a atuação do Procurador do Estado em relação à ordem tributária, porque nesse aspecto poderia se objetar, com alguma razão, que se o Procurador está convicto da ilegalidade da cobrança de determinado tributo, poderia ele esquivar-se de defender o Estado.⁶³ Volta-se, portanto, à gasta questão acerca da autonomia do defensor estatal em relação à defesa intransigente do Estado, já examinada. Nessa hipótese, parece ser prudente resguardar o livre convencimento do Procurador, podendo ele evitar ou não de proceder a defesa do ente estatal, ainda que esta não seja a prática usual.

No mais, não se pode deixar de referir aos meios informais de resistência, como é o caso da sonegação, a economia informal, o *lobby* e tantas outras ações que visam burlar o poder impositivo do

⁶² Segundo Karl Schmitt, o direito de resistência é o meio mais extremado de defesa, sendo considerado um direito inalienável, pertencente de modo essencial aos direitos fundamentais. SCHMITT, Karl. **Teoría de Constitución**. Madrid: Alianza, 1996, p. 169.

⁶³ Vale destacar, conforme sustenta Paulo Gonet Branco, que: “A Constituição não assegura independência funcional ao advogado público, e o STF já estimou contrária à Constituição norma estadual que estabelecia”. MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártines; BRANCO, Paulo Gustavo. **Curso de Direito Constitucional**. 4. Ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 1046.

tributo.⁶⁴ Nestes casos, parece não haver alternativas senão combater tais práticas, ao passo que são exercidas totalmente à margem da legalidade e do Estado de Direito, devendo o defensor atuar pela cobrança da exação devida. Assim, verifica-se que a atuação na cobrança do tributo por parte do Procurador do Estado representa a efetividade do Estado de Direito, ao passo que confere certeza aos contribuintes dos parâmetros normativos de intervenção no patrimônio. Além disso, observado o dever fundamental de pagamento, equaliza a garantia entre os particulares de haver justa distribuição no custeio dos serviços públicos essenciais.

Dessa forma, resta notória a conexão entre a defesa da ordem econômica, o asseguramento do cumprimento dos deveres fundamentais e a atuação do Procurador do Estado. Ofertar a proteção estatal na cobrança do tributo resulta, em outros termos, no escoreito balanceamento que deve nortear a livre concorrência, denotando, ao mesmo tempo, a capacidade de zelar pelo atendimento ao particular do seu principal dever para com a manutenção do Estado e dos direitos fundamentais, qual seja, o pagamento do tributo.⁶⁵ Ademais, a atividade de cobrança judicial do tributo reveste-se da mais nobre relevância à manutenção dos custos do Estado, notadamente os serviços públicos dependentes da receita desta natureza.

⁶⁴ CF. TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 10. Ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 148-149.

⁶⁵ Resgatando a noção veiculada de deveres fundamentais, Nabais sustenta que: “Uma ideia que, transitando do plano geral dos deveres fundamentais ou custos *lato sensu* dos direitos para o plano mais particular dos custos financeiros públicos dos direitos, nos conduz forçosamente à conclusão de que *todos* os direitos fundamentais têm custos financeiros públicos”. NABAIS, José Casalda. *A Face Oculta dos Direitos Fundamentais: Os deveres e os custos dos direitos*. Disponível em: <http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/15184-15185-1-PB.pdf>. Acessado em 02 de jun. de 2013.

3.3 A Defesa da Ordem Tributária como Mecanismo de Concretização dos Direitos Fundamentais Sociais por Meio dos Serviços Públicos

O Estado brasileiro, por meio da Constituição, assumiu fortes compromissos com o direcionamento para uma sociedade mais justa e igualitária.⁶⁶ Ao contrário dos direitos liberais, regularmente de cunho negativo, que independem de recursos econômicos para serem concretizados, os direitos fundamentais sociais dependem da alocação de recursos, cuja satisfação depende de decisões políticas. Como refere Mello, os “[...] *direitos sociais* [...] são posições jurídicas subjetivas que protegem bens, valores e interesses cuja satisfação depende do provimento de condições materiais de ordem econômica, social e cultural por meio de serviços e instituições de caráter público”.⁶⁷

Além disso, Ingo Sarlet alude ao caráter dos direitos fundamentais sociais como direitos de defesa, referindo-se a uma abstenção do poder público de incursão na esfera particular, limitando a intervenção a certas hipóteses e condições. Isso não significa a completa exclusão do Estado, a qual não é vedada, senão que “[...] apenas a ingerência em desconformidade com a Constituição caracteriza uma efetiva agressão”.⁶⁸ Portanto, o caráter de direitos de defesa dos direitos sociais não pode servir como sucedâneo argumentativo para o não pagamento do tributo, ao passo que este está balizado por um sistema constitucional que lhe confere validade e legitimidade.

A doutrina majoritária brasileira vincula a concretização dos direitos fundamentais sociais como inerentes a respeitabilidade da dignidade humana. Decerto, a par dos demais ramos o Direito, o Direito Tributário de igual medida tem a sua relevância na obser-

⁶⁶ “Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;”. PLANALTO. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acessado em 16 de ago. de 2013.

⁶⁷ Cf. MELLO, Cláudio Ari. **Democracia Constitucional e Direitos Fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004, p. 163-171.

⁶⁸ SARLET, Ingo Wolfgang. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais**. 6. Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, p. 196-197; 202-203.

vância desse sobreprincípio.⁶⁹ Ao que se sente, o Direito Tributário – e por isso a ingente relevância do Procurador do Estado – é o ramo por excelência que tem maior capacidade de concretizar e garantir a efetividade dos direitos fundamentais sociais previstos na Constituição.⁷⁰ Como é intuitivo, caso não haja receita disponível ao poder público para investimento, não há como concretizar os direitos fundamentais sociais.

É verdade que a Procuradoria do Estado atua na qualidade de defensor dos interesses do Estado. Ainda que já se tenha discutido por prismas variados de análise a vinculação ou não do Procurador com a posição estatal, dosando por graus variados a autonomia diante do Estado, não é permitido assegurar sem ressalvas que o interesse do Estado sempre pode ser equalizado com o interesse coletivo ou individual. Mesmo que não haja, no mais das vezes, correlação entre o interesse público estatal e o interesse da coletividade, a temática tributária parece escapar a esse determinismo. Quando se zela pela proteção da ordem tributária se está, invariavelmente, promovendo o interesse coletivo à medida que não só a manutenção do Estado depende do tributo, senão a prestação dos mais variados serviços públicos. Portanto, há completa simetria e consonância entre o inte-

⁶⁹ “Certo é que a dignidade da pessoa humana compõe o acervo de princípios constitucionais gerais, válidos para a plenitude do ordenamento jurídico e, por isso, influenciando, decisivamente, no setor dos fenômenos jurídico-tributários”. CARVALHO, Paulo de Barros. **Derivação e Positivção no Direito Tributário**. Vol. I. São Paulo: Noeses, 2011, p. 59. Apoiando-se em Kant, Sarlet defende que “[...] a dignidade da pessoa humana, compreendida como vedação da instrumentalização humana, em princípio proíbe a completa e egoística disponibilização do outro, no sentido de que se está a utilizar outra pessoa apenas como meio para alcançar determinada finalidade, de tal sorte que o critério decisivo para a identificação de uma violação da dignidade passa a ser [...] o do objetivo da conduta, isto é, a intenção de instrumentalizar (coisificar) o outro. SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da Pessoa Humana e Direitos Fundamentais na Constituição de 1988**. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2008, p 53-54.

⁷⁰ Efetividade deve ser entendida como: “[...] realização do Direito, o desempenho concreto de sua função social. Ela representa a materialização, no mundo dos fatos, dos preceitos legais e simboliza a aproximação, tão íntima quanto possível, entre o *dever-ser* normativo e o *ser* da realidade social”. BARROSO, Luis Roberto. **O Direito Constitucional e a Efetividade de Suas Normas: Limites e possibilidades da Constituição Brasileira**. 5. Ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 85.

resse do Estado na cobrança do tributo e o interesse da coletividade, recebedora dos mais diversos serviços públicos.

Como bem delineado, mesmo que o particular não se identifique com o pagamento do tributo em si, ou tenha severas restrições ao modelo de tributas imposto pelo Estado, a preservação da ordem pública depende de uma regular conservação da ordem tributária. As intervenções sociais que o Estado promove, o custeio da segurança pública etc., faz com que se possa afirmar, sem sombras de dúvidas, que em matéria tributária o interesse do estado conflui ao interesse coletivo. Defender a ordem tributária é a defesa da ordem social do Estado de Direito.⁷¹ Nas palavras de José Afonso da Silva, os direitos sociais:

[...] como dimensão dos direitos fundamentais do homem, são prestações positivas proporcionadas pelo Estado, direta ou indiretamente, enunciadas em normas constitucionais, que possibilitam melhores condições de vida aos mais fracos, direitos que tendem a realizar igualização de situações sociais desiguais. São, portanto, direitos que se ligam ao direito de igualdade.⁷²

O Procurador do Estado, atuando na defesa da ordem tributária, presta um serviço de inqualificável relevância na concretização dos direitos fundamentais sociais positivos. Isso significa, posta a questão de outro modo, na preservação do elemento essencial dos direitos fundamentais, que é prover o equilíbrio social entre os mais favorecidos e os menos favorecidos economicamente. O tributo, como fonte principal de manutenção do Estado, é o regente dessa gama de direitos, notadamente por ter a capacidade de impulsionar serviços públicos inseridos dentro de políticas governamentais de combate à desigualdade.

⁷¹ Barzotto aponta que: “O governo pelo povo só é possível por meio de uma conformação jurídica do poder. A democracia exige o direito para materializar-se, o que significa dizer, ela só funciona mediante um Estado organizado juridicamente, um Estado de Direito”. BARZOTTO, Luis Fernando. **A Democracia na Constituição**. São Leopoldo: Unisinos, 2003, p. 182.

⁷² SILVA, José Afonso da. **Curso de Direitos Constitucional Positivo**. 27. Ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 286-287.

Portanto, não se pode pensar a defesa da ordem tributária como mera defesa da sede arrecadatória do Estado, senão como forma de dar efetividade para as diversas normas de cunho programático que estampam a Constituição.⁷³ Seria demasiadamente reducionista e prosaico pensar que a promoção de uma execução fiscal, por exemplo, representa uma mera postulação judicial em favor do Estado. É desse recurso que depende a sustentação do próprio Estado de Direito, que carece dessas expensas para prover a sua manutenção e implementar todas as garantias constitucionalmente previstas.

Segundo destaca Oscar Vilhena Vieira, a Constituição de 1988 incorporou uma generosa carta de direitos ligados à pessoa humana, sendo a principal característica a sua positividade.⁷⁴ Destaca-se, com arrimo no autor, a prevalência das normas dessa envergadura:

O reconhecimento expresso ou implícito pela Constituição de um direito fundamental tem como conseqüência colocá-lo no topo da hierarquia das escolhas públicas. Ou seja, o valor por ele protegido deve prevalecer sobre os outros interesses ou valores não protegidos como direitos fundamentais.⁷⁵

Essas escolhas públicas podem ser materializadas sob a forma de uma política pública, conforme abordado previamente, ou sob a insígnia de serviço público. Ambos devem preencher as necessidades contidas nos direitos fundamentais, sob pena de interferência do Poder Judiciário. Os serviços públicos despertam longos debates acerca do seu alcance, bem como acerca da titularidade e dos sujeitos

⁷³ Embora reconheça que a definição das normas programáticas esteja comprometida doutrinariamente, por serem vagas em demasia, definidoras de meras intenções, José Afonso da Silva combate tais argumentos. Para o autor, as normas programáticas são aquelas “[...] *normas constitucionais através das quais o constituinte, em vez de regular, direta ou indiretamente, determinados interesses, limitou-se a traçar-lhes os princípios a serem cumpridos pelos seus órgãos (legislativos, executivos, jurisdicionais e administrativos), como programas das respectivas atividades, visando à realização dos fins sociais do Estado*”. SILVA, José Afonso. Aplicabilidade das Normas Constitucionais. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do. **Tratado de Direito Constitucional**. Vol. I. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 160.

⁷⁴ VIEIRA, Oscar Vilhena; SCABIN, Flávia (Col.). **Direitos Fundamentais: Uma leitura da jurisprudência do STF**. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 36.

⁷⁵ VIEIRA; SCABIN, *ibidem*, p. 47.

que participam ativamente na sua concretização. A relevância dessas análises é verificada quando concatenada à ordem tributária, à medida que a manutenção desses serviços ocorrem, majoritariamente, a partir da obtenção da receita derivada provida da tributação. A título definitivo, para Maria Di Pietro os serviços públicos são toda a atividade material que: “[...] a lei atribui ao Estado para que exerça diretamente ou por meio de seus delegados, com objetivo de satisfazer concretamente às necessidades coletivas, sob regime jurídico total ou parcialmente público”.⁷⁶ De modo mais completo, infere

*Serviço público é toda atividade de oferecimento de utilidade ou comodidade material destinada à satisfação da coletividade em geral, mas fruível singularmente pelos administrados, que o Estado assume como pertinente a seus deveres e presta por si mesmo ou por quem lhe faça às vezes, sob um regime de Direito Público [...], instituído em favor dos interesses definidos como públicos no sistema normativo.*⁷⁷

Também na esfera do serviço público, há os que regurgitem a ideia da tributação como benéfica. Ives Gandra Martins aponta que raramente na história da humanidade a tributação foi justa. Para o jurista, ainda que o Estado cobre do cidadão o tributo à prestação de serviços públicos, parte do arrecadado é vertida aos “privilégios e a manutenção dos detentores do poder, razão pela qual [...] a norma tributária é necessariamente uma norma de rejeição sociais”.⁷⁸ Essa visão arcaica do Estado foi mais desenvolvida em outro estudo, que embora ressalte corretamente que o poder somente se mantém através do tributo, entende que este serve mais aos “detentores e seus amigos, do que aos produtores da riqueza e ao povo”.⁷⁹ Não obstante em certo sentido a tributação mantenha a política atrasada de clientelismo, ao mesmo tempo sustenta o aparato estatal jurídico

⁷⁶ DI PIETRO, Maria Zanella. **Direito Administrativo**. 25. ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 106.

⁷⁷ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 18. Ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 628.

⁷⁸ MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.). **Direitos Fundamentais do Contribuinte**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 46.

⁷⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Uma Teoria do Tributo**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 430-431.

e o executivo, cuja relevância à manutenção do Estado de Direito não é preciso explicitar.

As reformas do Estado brasileiro iniciadas em 1995, principalmente visando à adequação aos ditames (neo)liberais, culminaram na flexibilização dos monopólios estatais, privatização de empresas estatais e serviços públicos etc. Com isso, acendeu-se o debate em torno da persistência da noção de serviço público de titularidade estatal, ao passo que poderia ser compreendido como atividade econômica ou serviço público na atividade econômica. Acerca desse debate, Odete Medauer defende que mesmo a Constituição prevendo a possibilidade de delegação da execução dos serviços públicos, por meio da concessão ou permissão,⁸⁰ a natureza do serviço público é sempre estatal, não sendo adequado enquadrá-lo na qualidade de atividade econômica. Ademais, como observa, alguns mandamentos inscritos no art. 170 da Constituição se aplicam aos serviços públicos, como a livre iniciativa.⁸¹

A existência de serviços públicos, prestados ou não diretamente pelo ente estatal, tocam diretamente à concretização dos direitos fundamentais sociais. É o meio de acesso, principalmente aos economicamente fragilizados, às garantias básicas de sobrevivência. A defesa da ordem tributária, na qualidade de influir decididamente na obtenção de receita para custeio dos mais diversos serviços públicos, representa uma espécie de atuação “parafiscal” pelo Procurador do Estado. Portanto, parafiscalidade tributária, entendida como o dirigismo finalístico do tributo para além da sua funcionalidade meramente arrecadatória,⁸² é cumprida, em grande medida, pela atuação judicial da cobrança do tributo.

⁸⁰ Art. 175. Incumbe ao Poder Público, na forma da lei, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, sempre através de licitação, a prestação de serviços públicos.

⁸¹ MEDAUER, Odete. Ainda Existe Serviço Público? In: TÓRRES, Heleno Taveira (org.). **Serviços Públicos e Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 36-39.

⁸² Paulo de Barros Carvalho pontua: “A experiência jurídica nos mostra, que vezes sem conta a compostura da legislação de um tributo vem pontilhada de inequívocas providências no sentido de prestigiar certas situações, tidas como social, política ou economicamente valiosas, às quais o legislador dispensa tratamento mais confortável ou menos gravoso. A essa forma de manejar elementos jurídicos usados na configuração dos tributos, perseguindo objetivos alheios aos meramente arrecadatórios, dá-se o nome de *extrafiscalidade*”. CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19. Ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 252-253.

Essa parafiscalidade não pode ser compreendida sob a ótica tradicional de instrumento regulatório do Estado na economia. Aqui há uma distinção finalística de ingente relevância, ao passo que a cobrança judicial do tributo pelo defensor estatal condiciona a possibilidade de cumprir, em maior ou menor grau, os mandamentos constitucionais. Isto é, fornece diretamente os meios de custeio necessários para que se possa manter e ampliar os serviços públicos, atendendo, assim, os tantos imperativos jurídicos fundamentais previstos na Constituição. Portanto, a defesa da ordem tributária é a garantia de efetividade dos direitos fundamentais sociais, que carecem, em grande medida, de uma atuação positiva do Estado, dependente dos recursos provindos desta natureza.

3.4 A Relevância Social do Procurador do Estado em Matéria Tributária: o Atendimento à Reserva do Possível e ao Mínimo Existencial

Francesco Carnelutti, renomado jurista italiano, afirmava que diversos institutos jurídicos têm o seu nascimento exógeno ao Direito. Cita, como exemplo, a propriedade e os contratos, que seriam fenômenos econômicos antes de serem jurídicos. Refere, ainda, que a função precípua do Direito é justamente pôr ordem na economia, que seria o terreno típico do “eu”, em que prevalece o egoísmo e representa o reinado da desordem⁸³. Fazendo uso das suas palavras, da mesma forma, a tributação expressa essa intersecção do Direito com a economia, adicionando-se, por imprescindível, o elemento político-estatal. A atividade de tributação diz respeito à uma necessidade econômica do Estado, mediada pela questão política de maior ou menor tributação, bem como do grau de ingerência do Estado sobre a economia.

Como infere Klaus Tipke e Joachim Lang, em nenhum outro ramo do direito o cidadão se defronta com o Estado tantas vezes como no Direito Tributário.⁸⁴ A maior parte das relações sociais

⁸³ CARNELUTTI, Francesco. **Como Nasce o Direito**. 5. ed. Belo Horizonte: Líder, 2007, p. 12-15.

⁸⁴ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito Tributário (Steuerrecht)**. Vol. I. Porto Alegre: Safe, 2009, p. 51.

econômicas travadas no cotidiano, implicam na constituição da obrigação tributária, refletindo sobre a necessidade de pagamento de tributo. A par deste fato notório, ainda vigora, na vida rotineira e doutrinariamente, a ideia de que a imputação de tributo por parte do Estado representa uma afronta aos mais elementares direitos do homem. Valéria Furlan, por exemplo, explicita que o direito tributário é o ramo que, por excelência, regulamenta a invasão por parte do Estado no patrimônio particular.⁸⁵

Ainda que, efetivamente, o senso comum propague tais ensinamentos, uma análise mais acurada e com maior rigor científico não permite que se chancem estas afirmações. É evidente que o Direito Tributário tem por característica primeira ser um direito de intervenção, por tocar diretamente ao patrimônio ou na manifestação de riqueza do particular. Isso não resulta, no entanto, que a atuação do Estado possa ser exercida livremente fora dos parâmetros de legalidade e de justiça, como se abordou anteriormente. No Direito Tributário, consoante refere Humberto Ávila, a proteção aos direitos fundamentais, ganha especial relevância, tendo em vista que regulamenta a intervenção na esfera de domínio do particular (limitando a liberdade e propriedade).⁸⁶

A complexidade em que o Estado democrático se assenta, permitindo a confluência e divergência de forças políticas, no mais das vezes antagônicas, que buscam exercer a sua forma de governar por meio do Estado, não autoriza que se mantenha essa visão prosaica de mera invasão no patrimônio particular. A Constituição de 1988 traz inúmeros mandamentos sociais, impondo uma postura ativa e passiva do Estado, fazendo que a sua atuação promova, concretamente, as normas hipoteticamente traçadas na carta magna. Com isso, como restou devidamente abordado no tópico predecessor, exige que o Estado tenha capacidade econômica que suportar todos os serviços públicos necessários ao atendimento das necessidades básicas dos cidadãos.

⁸⁵ FURLAN, Valéria. **Apontamentos de Direito Tributário**. 2. Ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 19.

⁸⁶ Cf. ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 4. Ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 74.

Há de se observar, nos atos interventivos tributários, o princípio da igualdade (uniformidade da tributação), a função da preservação dos direitos fundamentais, a segurança jurídica e a estrita reserva do legal.⁸⁷ Estes mandamentos, quando atendidos, significam a lisura no exercício da cobrança do crédito, bem como a plena validade interventiva no patrimônio privado. Em matéria tributária, não é permitido descambar para uma discussão acerca da escorreita aplicação ou não do tributo, se alguma vantagem é alcançada ou não a algum particular, tampouco se a arrecadação implicará em maior corrupção estatal. Os objetivos a serem atingidos pelo Estado não permitem que se minore a relevância social do tributo à consecução dos fins estatais, que, neste caso, andam em harmonia com o interesse coletivo.

O cumprimento pelo poder público dos direitos fundamentais sociais ocorre por meio da obtenção da receita derivada tributária. Há um enfoque bem específico para o qual a teoria dos direitos fundamentais se destina, cujo fim majoritário é a exigência de prestações positivas e negativas por parte do Estado, de modo a concretizar esta gama de direitos. Poucos parecem emergir pelo lado oposto desses direitos, isto é, focando no tributo como meio direto de atendimento aos direitos fundamentais sociais. Parece haver, portanto, um aspecto pouco explorado doutrinariamente, que é a relação entre a tributação e a reserva do possível.⁸⁸ Algumas dimensões permeiam o conceito, tendo em vista que não se restringe à esfera da falta de recursos.

A falta de recurso responde apenas a uma parte do problema, de cunho fático, que retrata a incapacidade objetivo do Estado de financiar a efetividade dos direitos sociais. Ao lado desta, há a dimensão jurídica, que se materializa na existência de recursos, no en-

⁸⁷ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito Tributário (Steuerrecht)**. Vol. I. Porto Alegre: Safe, 2009, p. 57.

⁸⁸ Conforme elucida Fabiana Kelbert, a reserva do possível é um conceito desenvolvido na Alemanha, a partir da necessidade de resolver o problema do número de vagas nas universidades. Foi julgado, em 1972, que algumas prestações por parte do Estado são devidas à luz do que o cidadão por exigir de forma razoável. KELBERT, Fabiana Okchstein. **Reserva do Possível e Efetividade dos Direitos Sociais no Direito Brasileiro**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011, p. 69-71.

tanto, sem a correlata disponibilidade para serem utilizados (questão orçamentária etc.). Ainda, pode-se referir a uma dimensão negativa, que se traduz no esvaziamento de outras prestações, i. e., o gasto vinculado em demasia no atendimento de uma demanda, enquanto essa observância pode resultar na falta de recursos em outra área de ao menos igual relevância.⁸⁹

Por mais que se questione a excessiva tributação por parte do Estado, o cumprimento das obrigações assumidas constitucionalmente pelo ente estatal depende como fonte direta da obtenção da receita derivada tributária. A *reserva do possível* funciona como mecanismo de tencionamento entre o poder executivo e o judiciário, ao passo que tem o poder impositivo sobre o Estado para que destine certo recurso, com obrigatoriedade, no atendimento de um caso específico. Um dos primeiro problemas que surte é a judicialização excessiva, porém inevitável no quadro se construiu de Estado indutor dos direitos fundamentais.

Para que afaste a compulsividade de destinar recursos para o cumprimento de um caso em específico, cujo reflexo atinge necessariamente o todo, é que a reserva do possível pode ferir diretamente a dimensão da proporcionalidade tributária. Quando o tributo é fixado atendendo aos critérios constitucionalmente estabelecidos (legalidade, capacidade contributiva etc.), havendo uma equitativa distribuição dos ônus fiscais, exigir que o Estado destine o produto da obtenção do tributo para o atendimento de uma demanda específica, finda por desequilibrar uma relação que se inicial com base na justa distribuição da imputação tributária.⁹⁰

Isto é, o Estado arrecada de modo proporcional para que seja revertido de modo também equitativo à população, sendo que quando se atende a demandas específicas, burlando a ordem de dis-

⁸⁹ CF. KELBERT, *ibidem*, p. 78-89.

⁹⁰ Luciano Amaro refere: “O princípio da uniformidade é uma expressão particularizada do princípio da igualdade, em certas situações conectadas ora com tributos federais, ora com tributos estaduais e municipais. Ricardo Lobo Torres trata essas situações no campo da proibição dos privilégios odiosos, que é uma das formas de proibição de desigualdade”. AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 12. Ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 137.

tribuição dos recursos, acaba por ferir a proporcionalidade tributária, notadamente porque uma arrecadação proporcional é destinada de maneira desigual. Aqui, salienta-se o postulado anteriormente, no sentido do Procurador do Estado auxiliar, diretamente, no processo de elaboração das políticas públicas, ao passo que possui o conhecimento jurídico necessário acerca de quais mandamentos constitucionais devem ser privilegiados, de modo que cumpram as promessas constitucionais (normas programáticas).

Esse direito ao mínimo existencial, em verdade, porta uma dimensão pré-constitucional, que toca diretamente ao atendimento das necessidades básicas da sobrevivência da pessoa, de modo a observar os atributos da sua dignidade.⁹¹ Como refere Robert Alexy, o direito ao mínimo existencial (ou vital) se trata de um direito de ação positiva *fática* por parte do Estado, sendo indiferente a forma pela qual o Estado irá cumpri-lo, desde que efetivamente o atinja.⁹² Portanto, esquivando-se de abrir margem para o Judiciário decidir faticamente sobre a destinação dos recursos, há espaço para a atuação preventiva do Procurador do Estado, no sentido de direcionar o foco sobre a elaboração e concretização das políticas públicas.

A atuação do Procurador do Estado em se tratando da reserva do possível na sua relação com o Direito Tributário revela a capacidade de prover um maior contingente de recursos, tornando possível ao poder público atender a esta reserva necessária na promoção dos direitos fundamentais. No caso do mínimo existencial o mesmo se passa, tendo em vista que o Estado-membro tão somente consegue atingi-lo quando as públicas possuem recursos específicos que lhe imprimam segurança financeira. Sendo que esta segurança é dada também através da atuação na defesa da ordem tributária, materializada pela cobrança judicial dos tributos devidos.

⁹¹ Segundo Ricardo Lobo Torres, o direito ao mínimo existencial aparece na Constituição, nas leis complementares e nas indigitadas leis ordinárias. Constituem exemplos: direito à educação, moradia, seguridade social, assistência jurídica etc. TORRES, Ricardo Lobo. **O Direito ao Mínimo Existencial**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 244-269.

⁹² ALEXY, Robert. **Teoría de los Derechos Fundamentales**. 2. Ed. Madrid: Talisio, 2008, p. 171.

Realizar a defesa do Estado, ainda mais em se tratando de um ramo do Direito que causa tanta aversão social por parte do contribuinte, deve ser balizada pelo que Pablo Verdú denomina de *sentimento constitucional*.⁹³ Uma vocação própria que reúne forças para prover a defesa da ordem tributária, que significa, em outros termos, a realização efetiva da justiça social e dos direitos sociais, preconizados como objetivos fundantes da República brasileira. A atuação do Procurador do Estado na defesa da ordem tributária significa, como antonomásia, a garantia da efetividade dos tantos postulados positivos dos direitos fundamentais sociais, atividade de ímpar relevância para a escoreta manutenção do Estado de Direito.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com vistas a explorar um caminho pouco percorrido dentro da ótica de estudo do direito tributário, o estudo pretendeu, em uma fase inicial, demonstrar o processo de surgimento do tributo na qualidade de receita derivada. Com isso, utilizando-se do conceito de ciclo do capital, foi possível constatar o surgimento da obrigação tributária, bem como a possibilidade fática de pagamento do tributo tendo como arrimo a lógica do capitalismo industrial, que é a força motriz da economia capitalista. Balizando-se o exame sob o enfoque da ordem econômica capitalista, revela-se a relevância da realização completa do ciclo do capital como forma direta à obtenção do tributo.

Perpassado o ponto de surgimento do tributo pelo viés econômico, ainda a título de fundamentação inicial do trabalho, buscou-se ofertar carga axiológica ao ramo tributário, que não raro é encarado sob o viés estritamente jurídico-legalista. Nesse sentido, com esteio na tradição da teoria da justiça aristotélico-tomista, o exame elucidou os parâmetros de justiça que movimentam a tributação, em pormenor destacando a noção de justiça distributiva. Ainda que não se sinta de

⁹³ “O sentimento jurídico é a convicção emocional, intimamente vivida por um grupo social, sobre sua crença na justiça e na equidade do ordenamento positivo vigente, que motiva a adesão em relação a este e o rechaço ante a sua transgressão”. VERDÚ, Pablo Lucas. **O Sentimento Constitucional**. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 69.

maneira imediata a relevância dessa noção, seguramente esse critério está implícito quando se fala de princípio da capacidade contributiva, igualdade tributária, princípio do não-confisco etc.

A par das atribuições em matéria tributária por parte do Procurador do Estado, que foram examinadas em tópico próprio, verificou-se em que medida a defesa da ordem tributária resulta não apenas na garantia de recursos ao Estado. O dirigismo constitucional imposto pela Constituição de 1988 fez com que o Estado assumisse uma postura ativa na implementação dos direitos fundamentais sociais. Esse parece ser o caminho menos explorado e que aqui se incursionou. A defesa da ordem tributária pelo Procurador do Estado resulta na própria garantia de efetivação dos direitos fundamentais sociais. Seja quando atua na formulação de políticas públicas, campo que carece de maior atuação, seja quando angaria recursos para assegurar o mínimo existencial e a reserva do possível.

Antes de tudo, pretendeu-se demonstrar como a defesa da ordem tributária repercute para além da fronteira arrecadatária-fiscal, assumindo ampla relevância à manutenção do Estado de Direito à concretização de políticas públicas. A preservação da ordem tributária, dependente direta da atividade do Procurador do Estado, representa a garantia fático-financeira à concretização dos objetivos do Estado brasileiro, bem como promove a efetivação dos direitos fundamentais sociais.

REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. **Teoría de los Derechos Fundamentales**. 2. Ed. Madrid: Talisio, 2008.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. Ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

AQUINO, São Tomás. **Suma Teológica**. Vol. 6. II Seção da II Parte. São Paulo: Loyola, 2006.

ARISTÓTELES. Ética a Nicômaco. In: **Os Pensadores**. Vol. II; 4. Ed. São Paulo: Nova Cultural, 1991.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 4. Ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

ASSEMBLEIA LEGISLATIVA. **Constituição do Estado do Rio Grande do Sul**. Disponível em: http://www2.al.rs.gov.br/dal/LinkClick.aspx?fileticket=b_yQYXtsML4%3d&tabid=3683&mid=5359.

_____. **Decreto nº 42.819/04**. Disponível em: http://www.al.rs.gov.br/legis/M010/M0100099.ASP?Hid_Tipo=TEXTO&Hid_TodasNormas=58481&hTexto=&Hid_IDNorma=58481.

_____. **Lei Complementar nº 11.742/02**. Disponível em: http://www.al.rs.gov.br/legis/M010/M0100099.ASP?Hid_Tipo=TEXTO&Hid_TodasNormas=1464&hTexto=&Hid_IDNorma=1464.

BARBOZA JÚNIOR, José Cláudio. **Carga Axiológica na Obrigação Tributária**. Nova Friburgo: Imagem Virtual, 2005.

BARRERA, Jorge Martínez. El Comentario de Santo Tomás a La Política de Aristóteles: Un análisis desde el prooemium. **Veritas**. Porto Alegre, v. 51, n. 3, setembro 2006.

BARROSO, Luís Roberto. A Constituição de 1988: Uma introdução. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do. **Tratado de Direito Constitucional**. Vol. I. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. **O Direito Constitucional e a Efetividade de Suas Normas: Limites e possibilidades da Constituição Brasileira**. 5. Ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

BARZOTTO, Luis Fernando. **A Democracia na Constituição**. São Leopoldo: Unisinos, 2003.

_____. Justiça Social – Gênese, Estrutura e Aplicação de um Conceito. **Revista da Procuradoria do Município de Porto Alegre**, n. 17, 2003.

BECK, Ulrich; GIDDENS, Anthony; LASH, Scott. **Modernização Reflexiva: Política, tradição e estética na ordem social moderna**. São Paulo: Unesp, 1997.

CAMARA, Maria Helena Ferreira da. **Aspectos do Direito de Propriedade no Capitalismo e no Sovietismo**. Rio de Janeiro: Forense, 1981.

CARRION, Eduardo Kroeff Machado. **Apontamentos de Direito Constitucional**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1998.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19. Ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

_____. **Derivação e Positivação no Direito Tributário**. Vol. I. São Paulo: Noeses, 2011.

COSTA, Leonardo de Andrade; DE CARLI, Ana Alice (col.). **Direito Tributário e Finanças Públicas I**. Rio de Janeiro: FGV, 2010.

CUNHA, Leonardo José Carneiro. **A Fazenda Pública em Juízo**. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2007.

DE BONI, Luis Alberto. **A Entrada de Aristóteles no Ocidente Medieval**. Porto Alegre: Ulysses, 2010.

DIFINI, Luis Felipe Silveira. **Manual de Direito Tributário**. 4. Ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

DI LORENZO, Wambert. **Teoria do Estado de Solidariedade: Da dignidade da pessoa humana aos seus princípios corolários**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.

DI PIETRO, Maria Zanella. **Direito Administrativo**. 25. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

FINNIS, John. **Natural Law & Natural Rights**. 2nd. Ed. New York: Oxford University, 2011.

FURLAN, Valéria. **Apontamentos de Direito Tributário**. 2. Ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

GORENDER, Jacob. **O Escravismo Colonial**. 5. Ed. São Paulo: Pérsamo Abreu, 2011.

IASI, Mauro Luis. **Ensaio sobre Consciência e Emancipação**. 2. Ed. São Paulo: Expressão Popular, 2011.

KELBERT, Fabiana Okchstein. **Reserva do Possível e Efetividade dos Direitos Sociais no Direito Brasileiro**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24. Ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MARCUSE, Herbert. **La Sociedad Opressora**. Caracas: Tiempo Nuevo, 1970.

_____. **Ideologia da Sociedade Industrial**. Rio de Janeiro: Zahar, 1967.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.). **Direitos Fundamentais do Contribuinte**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

_____. **Uma Teoria do Tributo**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do. **Tratado de Direito Constitucional**. Vol. I. São Paulo: Saraiva, 2010.

MARX, Karl. **O Capital**. Vol. I. São Paulo: Abril Cultural, 1983.

_____. O Capital. Capítulo XXIV – A Chamada Acumulação Original. In: MARX, Karl; ENGELS, Friedrich. **Obras Escolhidas**. T. II. Lisboa/ Moscovo: Avante/ Progresso, 1983.

_____. **Trabalho Assalariado e Capital**. In: MARX, Karl; ENGELS, Friedrich. **Obras Escolhidas**. T. 1; Lisboa, Moscovo: 1982.

MEDAUER, Odete. Ainda Existe Serviço Público? In: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Serviços Públicos e Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

MELLO, Cláudio Ari. **Democracia Constitucional e Direitos Fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 18. Ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártines; BRANCO,

Paulo Gustavo. **Curso de Direito Constitucional**. 4. Ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

MIRANDA, Jorge. **Teoria do Estado e da Constituição**. 2. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

MÖLLER, Max. Advocacia Pública e a Efetivação dos Direitos Sociais Prestacionais. **Revista da Procuradoria Geral do Estado do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre, v. 2, Ed. Espec. 45 anos, 2010.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. Funções Essenciais à Justiça. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do. **Tratado de Direito Constitucional**. Vol. I. São Paulo: Saraiva, 2010.

NABAIS, José Casalda. **A Face Oculta dos Direitos Fundamentais: Os deveres e os custos dos direitos**. Disponível em: <http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/15184-15185-1-PB.pdf>.

OLIVEIRA, Francisco de. I. Economia Política: Francisco de Oliveira. In: CARVALHO, Sérgio de; et. al (col.). **Atuação Crítica: Entrevistas da Vintém e outras conversas**. São Paulo: Expressão Popular, 2009.

OSORIO, Jaime. Padrão de Reprodução do Capital: Uma proposta teórica. In: LUCE, Mathias Seibel; FERREIRA, Carla. **Padrão de Reprodução do Capital**. São Paulo: Boitempo, 2012.

PORTO, Éderson Garin. **Estado de Direito e Direito Tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

PLANALTO. **Constituição do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm.

PROCURADORIA-GERAL DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. **PGE Arrecada Mais de 250 Milhõesno Programa Em Dia 2012**. Disponível em: http://www.pge.rs.gov.br/noticia.asp?-cod_noticia=3915&tipo=N.

REALE, Giovanni; ANTISERI, Dario. **História da Filosofia: Antigüidade e Idade Média**. Vol. I; 3. Ed. São Paulo: Paulus, 1990.

REALE, Miguel. **Filosofia do Direito**. 13. Ed. São Paulo: Saraiva, 1990.

SANTOS, Bento Silva. Direito e Justiça em S. Tomás de Aquino. Introdução, tradução e notas das Questões 57 e 58 da Summa Theologiae Ila-IIae. In: **Linguagem e Socialidade**. Vitória: EDUFES, 2005.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais**. 6. Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

_____. Audiência pública sobre a judicialização da saúde no Supremo TF. Disponível em: http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/processoAudienciaPublicaSaude/anexo/Sr._Ingo_Sarlet__titular_da_PUC_.pdf.

_____. **Dignidade da Pessoa Humana e Direitos Fundamentais na Constituição de 1988**. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2008.

SCHMITT, Karl. **Teoría de Constitución**. Madrid: Alianza, 1996.

SILVA, José Afonso. Aplicabilidade das Normas Constitucionais. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do. **Tratado de Direito Constitucional**. Vol. I. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. **Curso de Direitos Constitucional Positivo**. 27. Ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

SILVA FILHO, Derly Barreto e. A Advocacia Pública e o Controle de Juridicidade das Políticas Públicas. **Revista da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo**, São Paulo, n. 71, jan/jun de 2010.

SILVEIRA, Denis Coutinho. **Os Sentidos da Justiça em Aristóteles**. Porto Alegre: EDIPUCRS, 2001.

SODRÉ, Nelson Werneck. **Formação Histórica do Brasil**. 8. Ed. São Paulo: Brasiliense, 1973.

_____. Modos de Produção no Brasil. In: LAPA, José Roberto do (org.). **Modos de Produção e Realidade Brasileira**. Petrópolis: Vozes, 1980.

SOUZA JUNIOR, Cezar Saldanha. **Constituições do Brasil**. Porto Alegre: Sagra Luzzatto, 2002.

SWEEZY, Paul. **Teoria do Desenvolvimento Capitalista**. Rio de Janeiro: Zahar, 1962.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito Tributário (Steuerrecht)**. Vol. I. Porto Alegre: Safe, 2009.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 10. Ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

_____. **O Direito ao Mínimo Existencial**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

VERDÚ, Pablo Lucas. **O Sentimento Constitucional**. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

VIEIRA, Oscar Vilhena; SCABIN, Flávia (Col.). **Direitos Fundamentais: Uma leitura da jurisprudência do STF**. São Paulo: Malheiros, 2006.

VILLEGAS, Héctor B. **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y tributario**. 7. Ed. Buenos Aires: Depalma, 1999.

VILLEY, Michel. **O Direito e os Direitos Humanos**. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

ZAVASCKI, Francisco Prehn. Os Deveres Fundamentais, o Custo dos Direitos e a Tributação. **Revista da FEDEST (Direito Tributário em Questão)**, Porto Alegre, n. 2, 2008.

ZIPPELIUS, Reinhold. **Teoria Geral do Estado**. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997.

TRABALHO FORENSE



EXCELENTÍSSIMO SENHOR MINISTRO RELATOR DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO N.º XXX.XXX-RS, DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

Processo: RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO N.º XXX.XXX

Relator: MINISTRO CELSO DE MELLO

Recorrente: ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL

Recorrido: EMPRESA X

Objeto: AGRAVO REGIMENTAL

O **ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL**, por sua representação judicial, vem respeitosamente à presença de Vossa Excelência, com fundamento no art. 545, do Código de Processo Civil, interpor **AGRAVO REGIMENTAL**, consoante razões que seguem.

A r. decisão monocrática negou seguimento ao agravo do Estado do Rio Grande do Sul sob o fundamento de que o recurso extraordinário estaria em confronto com a jurisprudência dominante dessa E. Corte superior, além de aplicar o óbice das Súmulas 282 e 356/STF, dizendo não prequestionados os dispositivos constitucionais apontados como violados, à exceção dos artigos 155, II, § 2º, I; VII e VIII da Constituição Federal. Então, não estariam prequestionados os arts. 97 e 146, III, da Constituição Federal, que também foram apontados pelo Estado recorrente como contrariados pelo acórdão recorrido.

Data venia, a questão merece melhor exame para fins de reconsideração ou submissão do agravo em recurso extraordinário à apreciação do colegiado, porquanto, diversamente do quanto afirmado na decisão monocrática e também na decisão de inadmissibilidade do recurso extraordinário, sobre a questão (**constitucionalidade da incidência do ICMS na saída de bens para estabelecimentos de mesmo titular situado em outro Estado federado**, à luz

do art. 12, I, da LC 87/96) NÃO há jurisprudência assentada por parte do E. STF.

A decisão monocrática negou provimento ao agravo por conta da “*orientação jurisprudencial que o Supremo Tribunal Federal firmou na matéria em exame*”.

Todavia, a abordagem do tema ainda demanda a consideração de nuances que, até então, não foram apreciadas por esse E. Supremo Tribunal Federal em seus mais diversos precedentes sobre a matéria de fundo aqui travada, a merecer nova reflexão.

Os precedentes citados remetem a outros que lhes precederam até se chegar a julgados que analisam a questão à luz da Constituição anterior, ao tempo do ICM, desconsiderando sempre ter o sistema tributário constitucional vigente, regulamentado quanto ao ICMS de forma definitiva pela LC 87/96, definido a incidência do ICMS, de forma expressa e cristalina, também em relação à transferência de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo titular, cuja interpretação constitucional ainda se encontra pendente de enfrentamento, salientando-se que não há confundir circulação de mercadoria com compra e venda mercantil.

Vale desde já transcrever o aresto citado no precedente colacionado na r. decisão ora agravada (AI 618.947-AgR/MG), que trataria de “questão idêntica”.

Trata-se do AI 131.941- AgR/SP de relatoria do Ministro Marco Aurélio:

IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS – DESLOCAMENTO DE COISAS – INCIDÊNCIA – **ARTIGO 23, INCISO II DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL ANTERIOR**. O simples deslocamento de coisas de um estabelecimento para outro, sem transferência de propriedade, não gera direito à cobrança de ICM. **O emprego da expressão ‘operações’, bem como a designação do imposto, no que consagrado o vocábulo ‘mercadoria’, são conducentes à premissa de que deve haver o envolvimento do ato mercantil e este não ocorre quando o produtor simplesmente movimenta franquos, de um estabelecimento a outro, para simples pesagem.**” - grifou-se.

Pois bem. A hipótese fática aqui discutida é bastante diversa da movimentação de frangos para pesagem. Aqui está em jogo questão afeta à guerra fiscal, que tem como uma de suas faces, a prevalecer o entendimento fixado no acórdão recorrido, a possibilidade de remessa de talvez dezenas de carreta carregadas de arroz de um estabelecimento situado no estado produtor para outro estabelecimento seu situado em estado federado diverso, para fins de comercialização por este, aproveitando-se de alíquota estadual mais favorável, nada sendo devido ao estado federado produtor, pois a circulação, por ter ocorrido entre estabelecimento de mesmo titular, não implicaria em fato gerador do ICMS, por entendida ausência de transferência de propriedade ou de circulação econômica relevante.

O dispositivo legal em questão, que está a reclamar necessária interpretação constitucional, jamais proclamada, estabelece:

Art. 12 – Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I – da saída da mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

(...)

Quanto ao enunciado 166, da Súmula de jurisprudência do STJ, se trata de entendimento que não se compatibiliza, em relação a operações de remessa interestaduais, com o sistema constitucional tributário vigente.

Conforme se verifica em consulta ao *site* do STJ, o referido verbete foi publicado em 23/08/1996. Portanto, em data anterior à da edição da LC 87/96, de 13/9/1996. Ademais, está baseada em precedentes, que evidentemente também são anteriores à LC 87/96, cujos julgamentos são bastante objetivos, dos anos de 1992 a 1995, e que analisavam, à luz dos artigos 2º e 6º, do revogado Dec-lei 406/68, e com base em jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, a não incidência do ICMS, em caso de mera transferência, p. ex., entre filial e matriz, ou entre fábrica e loja, dentro do mesmo

ente federado, por ausência de fato gerador - circulação jurídica ou econômica – o que violaria a regra do art. 23, II, da Constituição Federal anterior.

Portanto, **ao aplicar entendimento sumular fixado sobre interpretação de legislação constitucional e infraconstitucional revogada, não se pode dizer, renovada vênua, estar o acórdão recorrido em harmonia com a jurisprudência dessa E. Corte Suprema.**

Em verdade, ousa-se afirmar que, até a presente data, **não existe jurisprudência no STF sobre a interpretação constitucional do art. 12, I, da LC 87/96.**

Em consequência, houve violação pelo acórdão recorrido ao **art. 97, da Constituição Federal**, e à respectiva **Súmula vinculante n.º 10, do STF**, ao afastar a incidência de regra infraconstitucional válida e vigente, ainda que sem declarar expressamente a sua inconstitucionalidade.

Destarte, tem-se como afastada a aplicação dos óbices sumulares 282 e 356 invocados na decisão ora agravada. Vale dizer, também o art. 97, da Constituição Federal, está prequestionado, ainda que de forma implícita, no acórdão recorrido.

Diferente não ocorre em relação ao **art. 146, III, da CF**, também prequestionado de forma implícita, haja vista que determina competir à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, **como o fez a LC 87/96 em relação à ocorrência de fato gerador do ICMS na saída de mercadorias para outro estabelecimento do mesmo titular**, cuja aplicação, da lei complementar editada em conformidade ao comando constitucional, restou desconsiderada pelo acórdão recorrido.

Com efeito, **a Súmula 166 do STJ, que orienta ou não destoa da jurisprudência fixada nos precedentes dessa E. Suprema Corte citados na decisão ora agravada, não subsiste diante da redação do art. 12, I, da LC 87/96, que reclama urgente interpretação constitucional.**

Aquele verbete sumular tinha por base o revogado **Dec-lei**

406/68, analisando os seus **artigos 1º inciso I, §§ 2º e 6º e art. 6º, § 2º¹**.

Agora, diversamente, para se chegar a um julgamento de não ocorrência de fato gerador, na saída de mercadoria de um estabelecimento para outro, “autônomo”, de mesmo titular situado em Estado federado diverso, por alegada indispensabilidade de transferência de domínio, o que ao menos contabilmente sempre ocorre, necessariamente se terá de analisar a constitucionalidade ou não do **art. 12, I, da LC 87/96**.

Ora, em se tratando de operação interna, realizada no próprio Estado, poder-se-ia admitir que a saída de um estabelecimento para outro não implica em circulação econômica ou jurídica relevante, caracterizando mero deslocamento de mercadoria sem repercussão ou implicação econômico-tributária e, para estas hipóteses, ter-se-ia como hígido o entendimento dos precedentes do E. STF citados na decisão agravada e também aplicável a Súmula 166/STJ, que com eles se harmoniza.

¹ Art 1º O imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias tem como fato gerador:

I - a saída de mercadorias de estabelecimento comercial, industrial ou produtor;
(...)

§ 2º Quando a mercadoria fôr remetida para **armazém geral ou para depósito fechado do próprio contribuinte, no mesmo Estado** a saída considera-se ocorrida no lugar do estabelecimento remetente:

I - no momento da saída da mercadoria do armazém geral ou do depósito fechado, salvo se para retornar ao estabelecimento de origem;

II - no momento da transmissão de propriedade da mercadoria depositada em armazém geral ou em depósito fechado.

(...)

§ 6º No caso do parágrafo 5º, a reintrodução da mercadoria no mercado interno tornará exigível o imposto devido pela saída com destino aos estabelecimentos ali referidos.

(...)

Art 6º Contribuinte do imposto é o comerciante, industrial ou produtor que promove a saída da mercadoria, o que a importa do exterior ou o que arremata em leilão ou adquire, em concorrência promovida pelo Poder Público, mercadoria importada e apreendida.

(...)

§ 2º Os Estados poderão considerar como **contribuinte autônomo** cada estabelecimento comercial, industrial ou produtor, permanente ou temporário do contribuinte, inclusive veículos utilizados por êste no comércio ambulante.

(...)

Muito diferente é a hipótese de operação interestadual, e é principalmente esta visada pelo legislador ao prever no art. 12, I, da LC 87/96 a ocorrência de fato gerador.

E por que o fez? Exatamente para impedir a nefasta prática de guerra fiscal, sem qualquer prejuízo aos estabelecimentos envolvidos, que poderia compensar o imposto pago, por força do princípio da não cumulatividade, art. 155, § 2º, I, da CF, também contrariado na espécie.

Nas transferências internas, os Estados, ao que se sabe, sequer exigem o tributo, porquanto medida desnecessária, apesar de que nenhum prejuízo traria à sociedade empresaria em face do direito ao crédito a que faria jus o seu estabelecimento adquirente.

Mas, na operação de circulação de mercadorias interestadual o caso é bem diferente, pois, a prevalecer o entendimento, se continuará a assistir, como no caso da orizicultura, produzida em larga escala no Estado do Rio Grande do Sul, a respectiva venda do produto por Estado diverso do produtor com alíquota de ICMS menor, para a qual o produto é transferido muitas vezes somente para esta finalidade, em detrimento daquele ente federado que perderá significativa receita a ser auferida exclusivamente pelo Estado destinatário.

Além da hipótese de se buscar a venda por estabelecimento do Estado destinatário que pratique alíquota inferior a do Estado do estabelecimento produtor, não se poderá considerar jamais este tipo de operação como mera remessa, sem qualquer finalidade econômica. Em realidade consiste em operação de saída (e recebimento) de produtos destinados às etapas seguintes da cadeia de distribuição. A mercadoria, até chegar ao consumidor final, passará por outra etapa de industrialização e/ou comercialização, o que significa constituir o fato gerador do ICMS. É o que ocorre no caso da autora recorrida, que industrializa e comercializa arroz.

Logo, não se está diante de mera transferência de estoque sem significado tributário, mas de operações intermediárias de processo de industrialização e comercialização no qual ocorre significativa circulação econômica de mercadoria, caracterizada, como tal, como fato gerador de ICMS.

Considerando as operações promovidas pela empresa recorrida, que representaram o cumprimento de uma etapa no complexo ciclo de produção-comercialização-consumo de mercadorias, acolher-se a pretensão por ela deduzida importa em afronta ao disposto nos arts. 146, III, 'a', da CF, c/c 12, I, da LC 87/96 e art. 155, II, § 2º, I, VII e VIII, da CF.

A violação, especificamente ao art. 155, VI e VII, da Constituição Federal, também se mostra evidente, pois, **além do Estado produtor restar desprovido da importante receita a que faria jus caso o produto fosse comercializado pelo estabelecimento nele situado**, a prevalecer o entendimento de inexistência de fato gerador, **entendendo-se inexistente circulação econômica**, mas, sim, mero deslocamento da mercadoria entre um estabelecimento e outro, como se tratasse de transferência de estoque ou de movimentação de ativo imobilizado entre estabelecimentos considerados não autônomos, **sequer a alíquota interestadual poderia ser exigida**.

Nesse sentido, vale transcrever abalizada doutrina de Roque Antônio Carraza, transcrita na petição de agravo em recurso extraordinário, acerca da neutralidade do ICMS quanto à forma jurídica, ou seja, de que não incide sobre um contrato de compra e venda, mas sobre operações e prestações, qualquer que seja a forma jurídica (fls. 242/243):

“Há, porém, uma exceção a esta regra: quando a mercadoria é transferida para estabelecimento do próprio remetente, mas situado no território de outra pessoa política (Estado ou Distrito Federal), nada impede, juridicamente, que a filial venha a ser considerada “estabelecimento autônomo”, para fins de tributação por via de ICMS. Assim é para que não se prejudique o Estado (ou o Distrito Federal de onde sai a mercadoria. Em outras palavras, cabe ICMS quando a transferência de mercadorias dá-se entre estabelecimentos da mesma empresa, mas localizados em territórios de pessoas políticas diferentes, desde que se destinem à venda e, portanto, não sejam bens de ativo imobilizado. A razão disso é simples: a remessa traz reflexos tributários às pessoas políticas

envolvidas no processo de transferência (a do estabelecimento de origem e de destino).

Ora, aplicando-se a regra geral (que inexistente circulação na transferência de um estabelecimento para outro, de um mesmo proprietário) a pessoa política de origem nada pode arrecadar, a título de ICMS; só a localizada no estabelecimento de destino. Logo – **e também porque o princípio federativo e o princípio da autonomia distrital inadmitem que Estado e Distrito Federal se locupletem às custas de outrem – concordamos que tais estabelecimentos sejam considerados autônomos, pelo menos para fins de tributação por meio de ICMS.**” (ICMS, Malheiros, 5ª Ed., São Paulo, pp. 50-1). – grifou-se.

Então, o que o Estado gaúcho pretende demonstrar é que a Lei Complementar n. 87/86, em seu art. 12, inc. I (dispositivo válido e vigente e, portanto, em princípio, constitucional), considera o momento da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, **ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular**, como fato gerador do ICMS, sempre que a remessa for destinada para estabelecimento situado em ente federado diverso, que nesta hipótese sempre será considerado como estabelecimento autônomo.

Assim, o acórdão recorrido, para afastar a incidência da exação, deveria ter realizado o devido controle de constitucionalidade, com esteio na cláusula de reserva de plenário (art. 97 da CRFB), declarando inconstitucional o art. 12, inc. I, da LC n.87/96.

Contudo, a instância de origem, acerca da matéria, limita-se a afirmar que a transferência de bens entre estabelecimentos do mesmo titular não caracteriza hipótese de incidência de ICMS, **sem emitir qualquer juízo sobre os questionamentos suscitados pelo Estado acerca da constitucionalidade do dispositivo legal que regra a matéria.**

Insista-se. Como é possível afastar a incidência do ICMS para as transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, mormente em operações interestaduais, sem que o artigo 12, I, da LC 87/96, seja declarado inconstitucional?

Ora, o Estado não desconhece a jurisprudência pacífica dos Tribunais da Federação, mas o ponto central da controvérsia (que em nenhum momento foi enfrentado) refere-se a um **vício de pro-**

cedimento do julgado, uma vez **que um artigo de lei, perfeitamente em vigor e presumivelmente válido**, foi **totalmente desconsiderado**, para a aplicação de um entendimento jurisprudencial que, conforme acima demonstrado, se deu sobre o prisma de arcabouço legislativo e constitucional já revogado, ou ao menos inaplicável para operações interestaduais.

Ademais, **em nenhum dos precedentes que vem sendo mencionados por essa Corte Suprema apreciou-se a controvérsia sob a óptica da violação da cláusula do full bench.**

Apenas no AI 481.584/MG a Excelentíssima Ministra Cármen Lúcia levantou a questão da violação ao art. 97 da CRFB, *in verbis*:

[...]

Dessa forma, é de se anotar que a observância pelos tribunais do princípio constitucional da reserva de plenário, disposto no art. 97 da Constituição da República, para declarar uma norma inconstitucional, apenas se justifica se não houver decisão do Supremo Tribunal Federal sobre a questão.

Havendo decisão do Supremo Tribunal Federal, não há necessidade do retorno destes autos ao Tribunal *a quo* para que se pronuncie sobre a constitucionalidade da lei. Nesse sentido: RE 575.706, de minha relatoria, transitado em julgado em 30.5.2008; e RE 520.461, Rel. Min. Gilmar Mendes, DJ 7.3.2007.

(AI 481584/MG, Rel. Min. Cármen Lúcia, Julgamento: 30/06/2009)

Todavia, percebe-se que, apesar de atestar a desnecessidade do pronunciamento de inconstitucionalidade pela maioria absoluta dos membros do Tribunal quando há jurisprudência pacífica a respeito do mérito controvertido, esse STF, nesta ocasião, não explicitou de que forma este entendimento poderia prevalecer **diante do que prevê o art. 12, inc. I, da LC 87/86.**

É simples: **se esse Supremo Tribunal Federal nunca apreciou a possibilidade de incidência do ICMS sobre a transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular à luz do artigo 12, I, da Lei Complementar 87/86, como é possível dispensar a exigência da declaração de inconstitucionalidade pelos Tribunais da Federação, mediante**

a maioria absoluta de seus membros, sob o argumento de já existir jurisprudência pacificada sobre a questão?

Por isso, tem-se que a decisão combatida merece ser reformada para que, uma vez conhecido e provido o agravo, a violação ao artigo 97 da CRFB e à súmula vinculante n. 10 sejam analisados por esse Supremo Tribunal Federal nos exatos termos levados a conhecimento pelo recurso extraordinário.

Por fim, deve-se registrar que também no E. Superior Tribunal de Justiça -- não obstante o julgamento do recurso especial representativo de controvérsia (RESP 1.125.133/SP) que levou a Presidência da Corte de origem a denegar o recurso especial, interposto de forma concomitante ao recurso extraordinário --, conforme defendido no agravo regimental de fls. 253/258, a colenda Primeira Seção, responsável pelas Turmas de Direito Público, terá oportunidade de reapreciar a questão, através do **recurso especial 1.254.915-RS** a ela afetado.

Com efeito, neste recurso especial, em tramitação na Primeira Seção desde 28/06/2013 e que se encontra concluso ao relator, **será decidido se o entendimento assentado no repetitivo, ratificando a vigência da Súmula 166/STJ, se aplica ou não após o advento do art. 12, I, da LC 87/96.**

Transcreve-se a decisão que posteriormente provocou a afetação do julgamento à Primeira Seção do STJ e que poderá implicar, e que se acredita implicará, no reajustamento do entendimento:

EDcl no RECURSO ESPECIAL Nº 1.254.915 - RS
(2011/0086999-1)

RELATOR : MINISTRO HERMAN BENJAMIN

EMBARGANTE : ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL

PROCURADOR : LUIZ CARLOS ADAMS COELHO E OUTRO(S)

EMBARGADO : COOPERATIVA REGIONAL AGROPECUÁRIA SUL

CATARINENSE LTDA

ADVOGADO : JADER TOMASI E OUTRO(S)

DECISÃO

Trata-se de Embargos de Declaração opostos contra decisão

que proveu o Recurso Especial da Cooperativa Regional Agropecuária Sul Catarinense Ltda (fls. 400-403, e -STJ).

O embargante alega, em síntese:

(...) verifica-se que o TJRS não aplicou o entendimento firmado, no REsp 1.125.133/SP, ao caso dos autos porque, no referido recurso repetitivo, não foi abordado o principal fundamento, que levou a 22ª Câmara Cível à rejeitar a pretensão da Empresa. Tal fundamento pode ser assim resumido: a Súmula 166/STJ tornou-se inaplicável, após o advento do art. 12, I, da LC 87/96.

(...)

Por fim, é importante alertar que a manutenção do provimento do recurso especial da Empresa implicará ofensa à Súmula vinculante 10/STF. Em última análise, eventual decisão monocrática ou turmária, que afasta ainda que implicitamente a incidência do art. 12, I, da LC 87/96, para manter o provimento do REsp da Contribuinte, nos termos da Súmula 166/STJ e do REsp 1.125.133/SP, ofenderá o Princípio Constitucional da Reserva de Plenário (art. 97 da CF). (fls. 409-410, e-STJ) Não houve impugnação aos Embargos de Declaração.

É o **relatório**.

Decido.

Os autos foram recebidos neste Gabinete em 6.10.2011. Inicialmente, tendo em vista os efeitos infringentes pretendidos pela parte, recebo os Embargos de declaração como Agravo Regimental. Aplicação do princípio da *fungibilidade recursal*. Nesse sentido:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO RECEBIDOS COMO AGRAVO REGIMENTAL. ACÓRDÃO RECORRIDO. FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL INATACADO. SÚMULA 126/STJ
EXECUÇÃO FISCAL. INTERESSE DO CREDOR. SÚMULA 07/STJ.

1. Pelo princípio da fungibilidade, admite-se o recebimento de embargos de declaração como agravo regimental. (...)

5. Embargos de declaração recebidos como agravo regimental. Agravo improvido. (EDcl no Ag 795386/SP, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 27/02/2007, DJ 08/03/2007 p. 184). **Os argumentos do Estado do Rio Grande do Sul demonstram a existência de peculiaridades que merecem melhor reflexão, razão pela qual reconsidero a decisão monocrática para torná-la sem efeito (fls. 400-403, e-STJ). Aguarde-se a inclusão em pauta.**

Publique-se.

Intimem-se.
Brasília, 26 de outubro de 2011.
MINISTRO HERMAN BENJAMIN
Relator

Após, em 13.11.2012, a Segunda Turma houve por bem afetar o recurso para a Primeira Seção. Veja-se, Excelências, que o fundamento utilizado pelo Estado do Rio Grande do Sul e que sensibilizou os Ministros do STJ a oportunizarem a rediscussão da matéria infraconstitucional na Primeira Seção foi justamente a impossibilidade de se afastar norma legal em pleno vigor - no caso o art. 12, inciso I, da LC 87/96 - sem a declaração de inconstitucionalidade prevista no art. 97, da CF, nos arts. 480 e 482, do CPC, cuja aplicação é obrigatória diante da Súmula Vinculante de nº 10, do STF.

Trata-se da mesma discussão posta no presente agravo. A violação a normas processuais e constitucionais decorrentes da negativa de vigência do art. 12, inciso, I, da LC 87/96, sem declaração de inconstitucionalidade, em violação ao art. 97, da CF e à Súmula 10 dessa E. Suprema Corte.

Assim, SE NÃO HÁ DECISÃO DEFINITIVA nos Tribunais Superiores, seja no âmbito infraconstitucional, seja no constitucional, demonstra-se que o tema está a merecer necessário pronunciamento, mediante análise da constitucionalidade do art. 12, I, da LC 87/96, inicialmente pela Corte de origem, caso conhecido este recurso para fins de rescisão do acórdão recorrido por violação ao art. 97, da CF, e Súmula vinculante n. 10 dessa E. Suprema Corte, ou mediante julgamento direto de sua constitucionalidade, por se tratar de norma válida e vigente que se encontra em harmonia com os demais dispositivos constitucionais apontados pelo Estado como violados (arts. 146, III, 155, II, § 2º, incisos VII e VIII, da CF), pois o ICMS tem como fato gerador caracterizador da operação de circulação de mercadoria qualquer circulação (física, jurídica ou econômica) que venha a ser eleita pelo legislador.

Isto posto, requer a Vossa Excelência a retratação ou submissão do recurso a julgamento do órgão colegiado para fins de provimento do agravo e consequente admissão do recurso extraordinário com sua inclusão em pauta de julgamento, permitindo-se o comparecimento

desta representação judicial na tribuna e ampliando-se a discussão sobre o relevante tema *sub judice*, sobre o qual, na forma do exposto no presente recurso, ainda não há pronunciamento do E. Supremo Tribunal Federal.

Nestes termos, pede deferimento.

Brasília/DF, 2 de abril de 2014.

Guilherme de Escobar Guaspari
Procurador do Estado
OAB/RS 43.450



PARECERES



PARECER Nº 16.223/14

CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO – CIEDE. REPASSES AOS ESTADOS. DIREITO FINANCEIRO. FORMA DE GESTÃO DOS RECURSOS. RENDIMENTOS. LEI FEDERAL N.º 10.336/2001. CONFLITO ENTRE NORMATIVA ESTADUAL E ORIENTAÇÃO DO ÓRGÃO FISCALIZADOR. MINISTÉRIO DOS TRANSPORTES. APLICAÇÃO DE NORMAS CONSTITUCIONAIS DE COMPETÊNCIA EM DIREITO FINANCEIRO. ART. 24, INC. I E PAR. 3º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.

Trata o presente de consulta oriunda da Secretaria de Infraestrutura e Logística - SEINFRA, veiculada no expediente administrativo n.º 87432 1400/12-1, porquanto existente conflito aparente de normas no sentido da gestão orçamentária dos recursos oriundos de repasse da parte estadual da Contribuição de Intervenção sobre o Domínio Econômico – CIDE -combustíveis, o qual apresentaria alguns problemas no âmbito do Estado do Rio Grande do Sul.

Conforme se depreende das manifestações contidas no expediente administrativo haveria irregularidades na gestão dos recursos em razão de 3 procedimentos: a) não utilização de conta específica para recebimento e gestão dos valores repassados; b) reversão da rentabilidade dos recursos da CIDE para a conta onde alocados os recursos – caixa único do Estado (nos termos do Decreto Estadual n. 38.113/1998) e c) utilização de recursos sem programação (utilização dos recursos para outras despesas, ainda que com posterior reposição).

A manifestação discordante do Ministério dos Transportes em relação ao procedimento de gestão de tais recursos no âmbito do Estado do Rio Grande do Sul está fundamentada juridicamente no Parecer AGU n. 191/2012, que integra o presente expediente. Além de apontar as irregularidades, propõe o Parecer a necessidade de

restituição, pelo Estado do Rio Grande do Sul, dos recursos utilizados indevidamente.

Em razão da discordância da Secretaria da Fazenda em relação ao mérito dos apontamentos oriundos do Ministério do Transportes consubstanciados no referido Parecer AGU, houve encaminhamento da presente consulta a esta Procuradoria-Geral do Estado, “a fim de orientar a SEINFRA, sobre qual o encaminhamento a ser dado com relação à operacionalização dos recursos oriundos da CIDE-Combustíveis no âmbito do Estado do Rio Grande do Sul.”

É o breve relatório.

A CIDE, Contribuição de Intervenção do Domínio Econômico sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, e álcool etílico combustível, constitui tributo com previsão constitucional no art. 177, § 4º, da Constituição Federal. Seu produto, por força do art. 159, III, da Constituição Federal, deve ser parcialmente destinado a Estados e Distrito Federal.¹

Outrossim, por força do inciso II, do § 4º, do art. 177, os recursos obtidos da CIDE possuem destinação específica, não podendo ingressar na livre disposição orçamentária dos entes arrecadadores e beneficiados. No caso específico dos Estados e Distrito Federal,

¹ Art. 159. A União entregará:

(...)

III - do produto da arrecadação da contribuição de intervenção no domínio econômico prevista no art. 177, § 4º, 29% (vinte e nove por cento) para os Estados e o Distrito Federal, distribuídos na forma da lei, observada a destinação a que se refere o inciso II, c, do referido parágrafo. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 44, de 2004)

Art. 177. Constituem monopólio da União:

(...)

§ 4º A lei que instituir contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível deverá atender aos seguintes requisitos:

(...)

II - os recursos arrecadados serão destinados:

(...)

c) ao financiamento de programas de infra-estrutura de transportes.

determina a alínea “c” que os recursos serão destinados “ao financiamento de programas de infraestrutura e transportes”.

Devidamente destinados os recursos, coube à Lei Federal nº 10.336/2001, regulamentar o repasse e utilização dos recursos da CIDE, prevendo uma série de normas de organização e gestão de tais recursos. No caso em questão, a discussão travada consiste na amplitude de interpretação conferida aos artigos 11 e 13 da referida lei federal, nos seguintes termos:

a) se a exigência contida no art. 11 de abertura de conta no Banco do Brasil para recebimento dos recursos determinaria que toda a gestão dos recursos deve também ser feita nesta conta.

b) se essa exigência não consta do texto legal, poderia ser determinada por um dos órgãos encarregados da fiscalização dos recursos, qual seja, o Ministério do Transportes.

c) os rendimentos obtidos com os recursos da conta devem ser integralmente destinados às finalidades vinculadas dos recursos da CIDE, não podendo ser confundidos com rendimentos de aplicações do ente estadual.

No caso dos autos, há interpretação oriunda do Ministério dos Transportes, através do Parecer AGU nº 191/2012, o qual entende legal a exigência de manutenção dos recursos na referida conta até sua efetiva utilização e da possibilidade do órgão fiscalizador fazer esta exigência. Conforme conclusões do Parecer, verbis:

Diante desses dispositivos, fica clara a necessidade desses recursos transferidos constarem de contas individualizadas, capazes de se visualizar os rendimentos auferidos de sua aplicação financeira, reinvestindo-os no fim obrigatórios previsto no texto da Constituição. Ainda que por questões operacionais, que escapam ao âmbito desta análise jurídica, seja necessário o saque desses valores para depósito em outras contas do ente estadual, imprescindível que os recursos permaneçam individualizados e tenham todos os seus rendimentos aplicados em programas de infraestrutura de transportes.

De outro lado, há entendimento da Secretaria da Fazenda do Estado do Rio Grande do Sul, no sentido de que o fundamento da lei e da vinculação é o correto direcionamento dos recursos. Assim, o fato dos recursos serem geridos no Caixa Único do Estado, não

deixa de atender aos imperativos da lei federal e tampouco inviabiliza a fiscalização pelos órgãos competentes. Entente, outrossim, não haver norma restritiva do modelo de gestão financeira implantado no Rio Grande do Sul, pelo que a exigência de manter os recursos e operacionalizá-los em conta específica carece de fundamento legal.

Nessa questiona-se se necessária a manutenção e gestão dos recursos na mesma conta utilizada para o seu recebimento.

Da utilização da mesma conta de recebimento para gestão dos recursos

Do exposto até o presente momento, resta extreme de dúvidas a inexistência por parte da regulação constitucional sobre a forma de gestão financeira dos recursos da CIDE. No que tange à utilização do percentual estadual da CIDE há, isto sim, disposição expressa no sentido de que sua destinação deve ser necessariamente “programas de infraestrutura e transportes” (art. 177, § 4º, II, “c”, da Constituição Federal).

No que se refere à forma de repasse e gestão, estas poderão ser objeto de normas que viessem a regulamentar os dispositivos constitucionais. No caso da CIDE, conforme já mencionado, o dispositivo que trata dos repasses é a Lei federal n.º 10.336/01. Mais precisamente em seu artigo 1º-A, cujos 13 parágrafos foram introduzidos pela Lei n.º 10.866/2004.²

² Art. 1º-A A União entregará aos Estados e ao Distrito Federal, para ser aplicado, obrigatoriamente, no financiamento de programas de infra-estrutura de transportes, o percentual a que se refere o art. 159, III, da Constituição Federal, calculado sobre a arrecadação da contribuição prevista no art. 1º desta Lei, inclusive os respectivos adicionais, juros e multas moratórias cobrados, administrativa ou judicialmente, deduzidos os valores previstos no art. 8º desta Lei e a parcela desvinculada nos termos do art. 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. (Incluído pela Lei nº 10.866, de 2004)

§ 1º Os recursos serão distribuídos pela União aos Estados e ao Distrito Federal, trimestralmente, até o 8º (oitavo) dia útil do mês subsequente ao do encerramento de cada trimestre, mediante crédito em conta vinculada aberta para essa finalidade no Banco do Brasil S.A. ou em outra instituição financeira que venha a ser indicada pelo Poder Executivo federal. (Incluído pela Lei nº 10.866, de 2004)

Conforme se verifica do teor da Lei federal, os recursos necessariamente deverão ser repassados através de conta específica criada no Banco do Brasil, com finalidade específica (§ 1º). Outrossim, para garantir o cumprimento da finalidade constitucional, somente serão liberados valores para a efetiva conta quando estejam amparados

§ 2º A distribuição a que se refere o § 1º deste artigo observará os seguintes critérios: (Incluído pela Lei nº 10.866, de 2004)

I – 40% (quarenta por cento) proporcionalmente à extensão da malha viária federal e estadual pavimentada existente em cada Estado e no Distrito Federal, conforme estatísticas elaboradas pelo Departamento Nacional de Infra-Estrutura de Transportes - DNIT; (Incluído pela Lei nº 10.866, de 2004)

II – 30% (trinta por cento) proporcionalmente ao consumo, em cada Estado e no Distrito Federal, dos combustíveis a que a Cide se aplica, conforme estatísticas elaboradas pela Agência Nacional do Petróleo - ANP; (Incluído pela Lei nº 10.866, de 2004)

III – 20% (vinte por cento) proporcionalmente à população, conforme apurada pela Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE; (Incluído pela Lei nº 10.866, de 2004)

IV – 10% (dez por cento) distribuídos em parcelas iguais entre os Estados e o Distrito Federal. (Incluído pela Lei nº 10.866, de 2004)

§ 3º Para o exercício de 2004, os percentuais de entrega aos Estados e ao Distrito Federal serão os constantes do Anexo desta Lei. (Incluído pela Lei nº 10.866, de 2004)

§ 4º A partir do exercício de 2005, os percentuais individuais de participação dos Estados e do Distrito Federal serão calculados pelo Tribunal de Contas da União na forma do § 2º deste artigo, com base nas estatísticas referentes ao ano imediatamente anterior, observado o seguinte cronograma: (Incluído pela Lei nº 10.866, de 2004)

I – até o último dia útil de janeiro, os órgãos indicados nos incisos I a III do § 2º deste artigo enviarão as informações necessárias ao Tribunal de Contas da União; (Incluído pela Lei nº 10.866, de 2004)

II – até 15 de fevereiro, o Tribunal de Contas da União publicará os percentuais individuais de que trata o **caput** deste parágrafo; (Incluído pela Lei nº 10.866, de 2004)

III – até o último dia útil de março, o Tribunal de Contas da União republicará os percentuais com as eventuais alterações decorrentes da aceitação do recurso a que se refere o § 5º deste artigo. (Incluído pela Lei nº 10.866, de 2004)

§ 5º Os Estados e o Distrito Federal poderão apresentar recurso para retificação dos percentuais publicados, observados a regulamentação e os prazos estabelecidos pelo Tribunal de Contas da União. (Incluído pela Lei nº 10.866, de 2004)

§ 6º Os repasses aos Estados e ao Distrito Federal serão realizados com base nos percentuais republicados pelo Tribunal de Contas da União, efetuando-se eventuais ajustes quando do julgamento definitivo dos recursos a que se refere o § 5º deste artigo. (Incluído pela Lei nº 10.866, de 2004)

por “proposta de programa de trabalho” e que contenha “a descrição dos projetos de infraestrutura de transportes, os respectivos custos unitários e totais e os cronogramas financeiros correlatos” (§ 7º).

Logo, os recursos estão condicionados à aprovação de projetos específicos, os quais deverão ser aprovados pelo Ministério dos

§ 7º Os Estados e o Distrito Federal deverão encaminhar ao Ministério dos Transportes, até o último dia útil de outubro, proposta de programa de trabalho para utilização dos recursos mencionados no **caput** deste artigo, a serem recebidos no exercício subsequente, contendo a descrição dos projetos de infra-estrutura de transportes, os respectivos custos unitários e totais e os cronogramas financeiros correlatos. (Incluído pela Lei nº 10.866, de 2004)

§ 8º Caberá ao Ministério dos Transportes: (Incluído pela Lei nº 10.866, de 2004)

I - publicar no Diário Oficial da União, até o último dia útil do ano, os programas de trabalho referidos no § 7º deste artigo, inclusive os custos unitários e totais e os cronogramas financeiros correlatos; (Incluído pela Lei nº 10.866, de 2004)

II - receber as eventuais alterações dos programas de trabalho enviados pelos Estados ou pelo Distrito Federal e publicá-las no Diário Oficial da União, em até 15 (quinze) dias após o recebimento. (Incluído pela Lei nº 10.866, de 2004)

§ 9º É vedada a alteração que implique convalidação de ato já praticado em desacordo com o programa de trabalho vigente. (Incluído pela Lei nº 10.866, de 2004)

§ 10. Os saques das contas vinculadas referidas no § 1º deste artigo ficam condicionados à inclusão das receitas e à previsão das despesas na lei orçamentária estadual ou do Distrito Federal e limitados ao pagamento das despesas constantes dos programas de trabalho referidos no § 7º deste artigo. (Incluído pela Lei nº 10.866, de 2004)

§ 11. Sem prejuízo do controle exercido pelos órgãos competentes, os Estados e o Distrito Federal deverão encaminhar ao Ministério dos Transportes, até o último dia útil de fevereiro, relatório contendo demonstrativos da execução orçamentária e financeira dos respectivos programas de trabalho e o saldo das contas vinculadas mencionadas no § 1º deste artigo em 31 de dezembro do ano imediatamente anterior. (Incluído pela Lei nº 10.866, de 2004)

§ 12. No exercício de 2004, os Estados e o Distrito Federal devem enviar suas propostas de programa de trabalho para o exercício até o último dia útil de fevereiro, cabendo ao Ministério dos Transportes publicá-las até o último dia útil de março. (Incluído pela Lei nº 10.866, de 2004)

§ 13. No caso de descumprimento do programa de trabalho a que se refere o § 7º deste artigo, o Poder Executivo federal poderá determinar à instituição financeira referida no § 1º deste artigo a suspensão do saque dos valores da conta vinculada da respectiva unidade da federação até a regularização da pendência. (Incluído pela Lei nº 10.866, de 2004)

§ 14. Os registros contábeis e os demonstrativos gerenciais, mensais e atualizados, relativos aos recursos recebidos nos termos deste artigo ficarão à disposição dos

Transportes (§ 8º), que só então disponibilizará os recursos através da conta específica.

Após a execução dos projetos, devem os beneficiários dos recursos da CIDE prestar contas dos projetos executados com tais recursos, através de encaminhamento dos respectivos demonstrativos ao Ministério dos Transportes (§ 11).

Assim, observa-se que todo o regramento visando à obtenção e prestação de contas dos recursos é criteriosamente descrito pela Lei n.º 10.336/01, no seu art. 1º – A.

Para o ponto específico objeto da presente consulta, parece-nos ser de fundamental importância para fins de elucidação da questão ora discutida, a consideração, em conjunto, do disposto no parágrafo 10º do referido artigo. Conforme tal dispositivo:

§ 10. Os saques das contas vinculadas referidas no § 1º deste artigo ficam condicionadas à inclusão de receitas e à previsão de despesas na lei orçamentária estadual ou do Distrito Federal e limitados ao pagamento das despesas constantes dos programas de trabalho referidos no § 7º deste artigo.

Destaca-se a parte final do dispositivo porquanto este, ademais de condicionar os saques à inclusão das despesas na lei orçamentária, limita os mesmo às despesas constantes no § 7º, onde presente os cronogramas de despesas. Conforme o texto legal:

§ 7º Os Estados e o Distrito Federal deverão encaminhar ao Ministério dos Transportes, até o último dia útil de outubro, proposta de cronograma de trabalho para utilização dos recursos mencionados no caput deste artigo, a serem recebidos no exercício subsequente, contendo a descrição dos projetos de infra-estrutura e de transportes, os respectivos custos unitários e totais e os cronogramas financeiros correlatos. (grifamos)

órgãos federais e estaduais de controle interno e externo. (Incluído pela Lei nº 10.866, de 2004)

§ 15. Na definição dos programas de trabalho a serem realizados com os recursos recebidos nos termos deste artigo, a União, por intermédio dos Ministérios dos Transportes, das Cidades, e do Planejamento, Orçamento e Gestão, os Estados e o Distrito Federal atuarão de forma conjunta, visando a garantir a eficiente integração dos respectivos sistemas de transportes, a compatibilização das ações dos respectivos planos plurianuais e o alcance dos objetivos previstos no art. 6º da Lei nº 10.636, de 30 de dezembro de 2002. (Incluído pela Lei nº 10.866, de 2004).

Da leitura dos dispositivos legais citados, destaca-se como razoável o entendimento do Parecer AGU n. 191/2012 no sentido de que a liberação dos recursos devem acompanhar o cronograma de despesas apresentado, o que de certa forma acaba por vincular os saques, em tempo e valores, ao cronograma de despesas prevista pelo § 7º.

Assim, não é suficiente a mera inclusão das despesas na lei orçamentária para autorizar o saque e a gestão dos recursos da CIDE por todo o período orçamentário. Há, portanto, necessidade de atentar aos limites temporais, correspondendo saque à despesa prevista no cronograma e ao quantum dos saques, que devem corresponder às despesas do período.

É, portanto, possível compatibilizar a gestão dos recursos da CIDE regulados pela Lei Federal n. 10.336/01 com o modelo de gestão financeiro-orçamentária do Estado do Rio Grande do Sul, instituído pelo Decreto n.º 33.959/1991. Entretanto, deve restar clara a prerrogativa do Ministério dos Transportes de exigir a gestão dos recursos em conformidade com o §10 c/c § 7º, devendo os saques serem compatíveis com a despesas do período, comprovando-se a sua efetiva aplicação.

Dessa forma, conclui-se pela necessidade de observação dos cronogramas de trabalho previamente estabelecidos e previstos no § 7º para balizar (limitar) tantos os saques efetuados da conta vinculada da CIDE, quanto para posterior prestação de contas.

Concluindo:

1. Os repasses, oriundos de repasses constitucionais da Contribuição de Intervenção sobre o Domínio Econômico – CIDE, são regulados pela Lei n.º 10.336/2001, além das peculiaridades constitucionalmente impostas;

2. Para sua percepção devem ser atendidos todos os requisitos legalmente previstos.

3. Deve ser preservada a forma de gestão financeira dos entes federados quando não contraponham disposição expressa de lei, porquanto tal competência é constitucionalmente assegurada pelo artigo 24, I, e § 3º, da Constituição Federal.

4. Procedem alguns dos apontamentos formais provenientes do Ministério dos Transportes no sentido de exigir a manutenção dos recursos até sua operacionalização em conta utilizada para os repasses, porquanto os saques estão limitados, temporal e quantitativamente, nos termos do § 10 c/c § 7º.

5. Inviável a imposição de novos requisitos pelo órgão fiscalizador, mas possível a exigência de cumprimento da norma que regula a matéria, delimitando as condições para percepção e manejo dos recursos constitucionalmente alocados.

É o Parecer.

Porto Alegre, 18 de março de 2013.

**MAX MÖLLER,
PROCURADOR DO ESTADO.**

Processo nº 87432-14.00/12-1

Acolho as conclusões do Parecer nº 16.223/14, da Procuradoria Fiscal, de autoria do Procurador do Estado Doutor MAX MÖLLER.

Em 03 de janeiro de 2014.

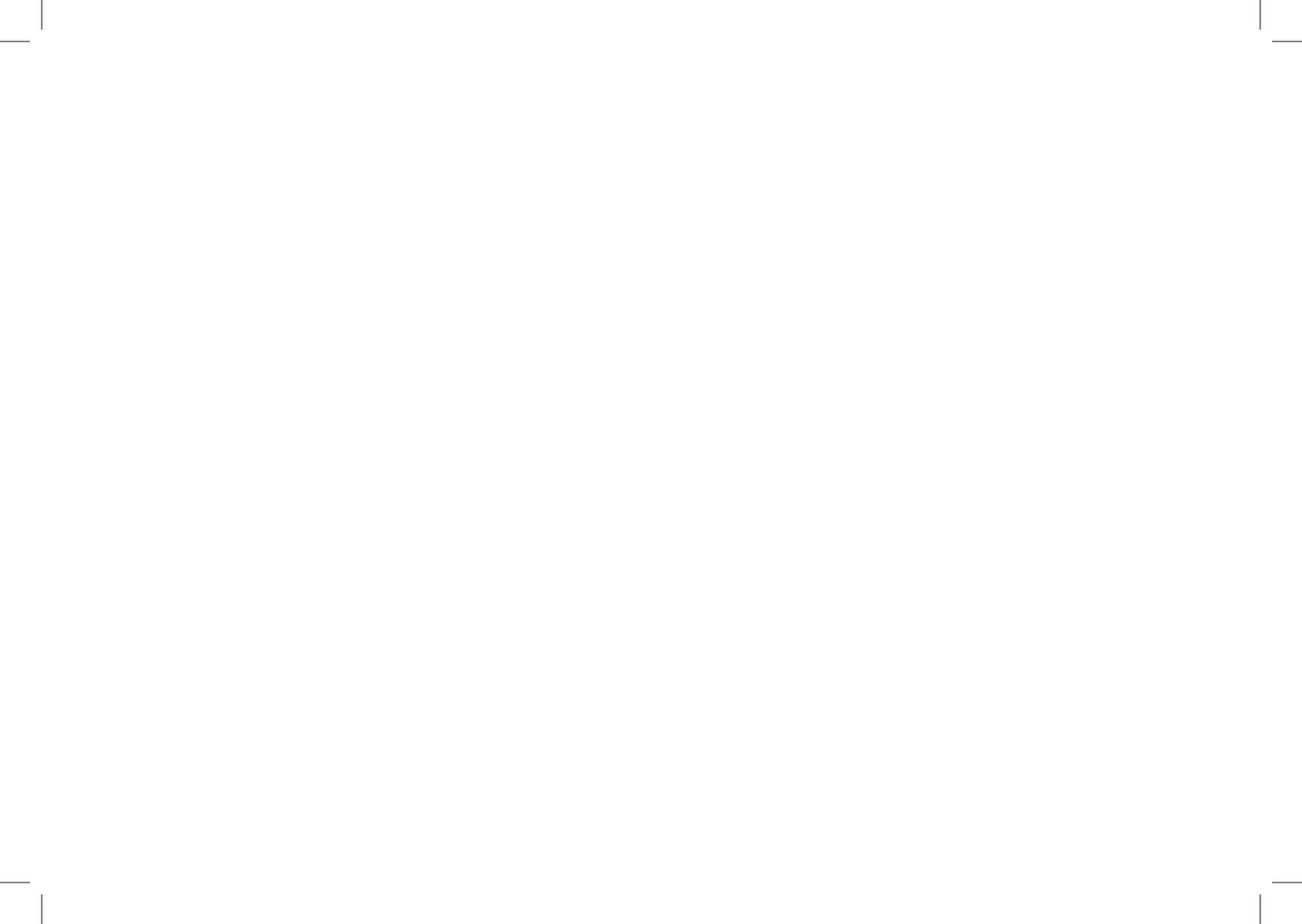
**Bruno de Castro Winkler,
Procurador-Geral Adjunto para Assuntos Jurídicos.**

De acordo.

Restitua-se o expediente à Secretaria de Infraestrutura e Logística.

Em 03 de janeiro de 2014.

**Carlos Henrique Kaipper,
Procurador-Geral do Estado.**



PARECER Nº. 16.315/14

CRÉDITO NÃO-TRIBUTÁRIO INSCRITO EM DÍVIDA ATIVA. PRAZO PRESCRICIONAL PARA COBRANÇA DE MULTAS ADMINISTRATIVAS. ADEQUAÇÃO AO ATUAL ENTENDIMENTO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (STJ), QUE SEDIMENTOU, NO RESP 1.105.442-RJ, SOB O RITO DO ART. 543-C, DO CPC, A APLICAÇÃO DO PRAZO DE 05 (CINCO) ANOS PREVISTO NO DECRETO 20.910/32. PAGAMENTO INDEVIDO. APLICAÇÃO DO PRAZO QUINQUENAL DO DECRETO 20.910/32. MULTA PENAL. INCIDÊNCIA DA PRESCRIÇÃO PREVISTA NO CÓDIGO PENAL. DEMAIS HIPÓTESES SUJEITAS À CONSULTA ESPECÍFICA.

A Secretaria da Fazenda encaminha consulta acerca do prazo prescricional para a cobrança de crédito de origem não-tributária. Narra que os procedimentos de cobrança, assim como o sistema informatizado de cadastro e controle da Dívida Ativa da Receita Estadual, não estariam de acordo com o entendimento jurisprudencial mais recente, em especial com o que restou decidido pelo Superior Tribunal de Justiça, no Recurso Especial n. 1.105.442, o qual assentou que a prescrição para cobrança das multas administrativas deve seguir o prazo de cinco anos previsto no Decreto n. 20.910/32. Refere que, no âmbito da Receita Estadual, a Ordem de Serviço n. 01/02, no Título IV, Capítulo XIV, item 8.0, especifica que os créditos de origem não-tributária seguem os prazos prescricionais estabelecidos pelo Código Civil.

Desse modo, uma vez que o critério previsto na Ordem de Serviço estaria em conflito com o prazo reconhecido pela jurisprudência, a Subsecretaria Adjunta da Receita Estadual solicita pronunciamento da Procuradoria-Geral do Estado relativamente ao procedimento a ser adotado. Indaga também quanto ao prazo a ser observado para

aos créditos de natureza não-tributária, que não consistam em multas administrativas, tais como devoluções de pagamentos indevidos a servidores, entre outros. Por último, formula questão quanto ao prazo prescricional das multas penais.

Na Procuradoria-Geral do Estado, após conflito negativo de competência, restou decidido tratar-se de matéria a ser solvida pela Procuradoria Fiscal.

É o breve relatório.

Cumpre, inicialmente, delimitar o objeto da consulta que versa apenas quanto ao prazo prescricional para cobrança de crédito não-tributário, regularmente inscrito em dívida ativa. Igualmente, a dúvida da Secretaria da Fazenda consiste em saber quais as hipóteses em que já existe posição sedimentada dos Tribunais Superiores a fim de modificar o antigo critério de prescrição até então aplicado.

O conceito de dívida ativa não-tributária é dado pelo art. 39, § 2º, da Lei n. 4.320/64, que tem a seguinte redação:

Art. 39. Os créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária, serão escriturados como receita do exercício em que forem arrecadados, nas respectivas rubricas orçamentárias.

(...)

§ 2º Dívida Ativa Tributária é o crédito da Fazenda Pública dessa natureza, proveniente de obrigação legal relativa a tributos e respectivos adicionais e multas, e Dívida Ativa não Tributária são os demais créditos da Fazenda Pública, tais como os provenientes de empréstimos compulsórios, contribuições estabelecidas em lei, multas de qualquer origem ou natureza, exceto as tributárias, foros, laudêmios, aluguéis ou taxas de ocupação, custas processuais, preços de serviços prestados por estabelecimentos públicos, indenizações, reposições, restituições, alcances dos responsáveis definitivamente julgados, bem assim os créditos decorrentes de obrigações em moeda estrangeira, de sub-rogação de hipoteca, fiança, aval ou outra garantia, de contratos em geral ou de outras obrigações legais.

Verifica-se, assim, que são créditos oriundos de quaisquer débitos de terceiros perante a Fazenda Pública, decorrentes de obrigações

vencidas e previstas em lei, regulamento ou contrato, desde que não tenham natureza tributária.

São passíveis de inscrição em dívida ativa, na forma do art. 2º, da Lei n. 6830/80, ato de controle administrativo da legalidade, a fim de atribuir-lhes certeza e liquidez. Tal inscrição, nos termos do §3º do referido dispositivo legal, tem a força de suspender, para os créditos não-tributários, a prescrição por 180 (cento e oitenta) dias ou até a distribuição da execução fiscal, se esta ocorrer antes de findo aquele prazo.

Exatamente por não decorrerem de relação material de direito tributário, não têm seus prazos prescricionais regulados pelo Código Tributário Nacional.

Impõe-se, portanto, verificar de qual relação de direito material decorre o crédito não-tributário.

A doutrina orientava-se no sentido de que “a prescrição da Fazenda Pública contra o particular é a comum da lei civil ou comercial, conforme a natureza do ato ou contrato a ser ajuizado”¹

Em resposta à questão específica, acerca da contagem do prazo prescricional de crédito não-tributário de responsabilidade de pessoas físicas e jurídicas que receberam recursos públicos e não fizeram a correlata prestação de contas, foi elaborado o Parecer n. 14.037, de autoria do Procurador do Estado Paulo Roberto Basso. No parecer, restou assentado que a regra geral seria a aplicação dos prazos prescricionais previstos no Código Civil.

Todavia, conforme bem referido pela Secretaria da Fazenda, no expediente que deu origem à consulta, a jurisprudência passou a aplicar, em diversas situações, o prazo prescricional de cinco anos, previsto no art. 1º do Decreto n. 20.910/32, que tem a seguinte redação:

Art. 1º As dívidas passivas da União, dos Estados e dos Municípios, bem assim todo e qualquer direito ou ação contra a Fazenda federal, estadual ou municipal, seja qual for a sua natureza, prescrevem em 5 (cinco) anos, contados da data do ato ou fato do qual se originarem.

¹ Meirelles, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*, 22ª ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1997, p. 632.

Conforme se extrai do texto legal, a norma em referência disciplina as ações contra a Fazenda Pública. Todavia, por um critério de simetria e aplicação do princípio da igualdade, o Poder Judiciário passou a aplicá-lo também para a cobrança dos créditos não-tributários decorrentes de multas administrativas.

O STJ sedimentou tal entendimento no julgamento do Recurso Especial nº 1.105.442-RJ, representativo da controvérsia, julgado sob o rito do art. 543-C do Código de Processo Civil.

Transcreve-se a ementa:

RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. RITO DO ARTIGO 543-C DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. EXERCÍCIO DO PODER DE POLÍCIA. MULTA ADMINISTRATIVA. EXECUÇÃO FISCAL. PRAZO PRESCRICIONAL. INCIDÊNCIA DO DECRETO Nº 20.910/32. PRINCÍPIO DA ISONOMIA.

1. É de cinco anos o prazo prescricional para o ajuizamento da execução fiscal de cobrança de multa de natureza administrativa, contado do momento em que se torna exigível o crédito (artigo 1º do Decreto nº 20.910/32).

2. Recurso especial provido.

(REsp 1105442/RJ, Rel. Ministro HAMILTON CARVALHIDO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/12/2009, DJe 22/02/2011)

Do voto do relator, Min. Hamilton Carvalhido, deve-se transcrever a seguinte parte:

“(…)

Acerca do prazo para o exercício desse poder de polícia, doutrina e jurisprudência são uniformes na submissão do poder do Estado ao tempo, em obséquio da segurança jurídica, um dos fins colimados pelo Direito, eis que, como anota Hely Lopes Meirelles, citando J. J. Canotilho, *“A segurança jurídica é geralmente caracterizada como uma das vigas mestras do Estado de Direito. É ela, ao lado da legalidade, um dos princípios integradores do próprio conceito de Estado de Direito.”* (in *Direito Administrativo Brasileiro*, 26ª edição, Editora Malheiros, pág. 90).

No sistema de direito positivo brasileiro, contudo, o poder de polícia não se mostrou, anteriormente, submetido a prazos, estabelecendo-se apenas prazos prescricionais em favor da

União, Estados e Municípios, como é da letra do Decreto nº 20.910/32, que “*Regula a prescrição quinquenal*”.

Com efeito, falta previsão legal específica, aplicável à espécie. É que não tem incidência o artigo 174 do Código Tributário Nacional, já que não se cuida de crédito de natureza tributária, tampouco as regras de prescrição do Código Civil, uma vez que também não se trata de relação jurídica de direito privado, mas, sim, de relação jurídica de direito público, regendo-se, por força mesmo da natureza das coisas, pelas normas de Direito Administrativo, já que se cuida de crédito de natureza evidentemente administrativa, oriundo do exercício do poder de polícia do Estado.

(...)

De todo o exposto resulta que, conquanto se entenda não atribuir à Lei nº 9.873/99 aplicação subsidiária nos âmbitos estadual e municipal, eis que sua eficácia é própria do âmbito da Administração Pública Federal, direta e indireta, resta incontroverso, de todo o constructo doutrinário e jurisprudencial, que é de cinco anos o prazo prescricional para o ajuizamento da execução fiscal de cobrança de multa de natureza administrativa, contado do momento em que se torna exigível o crédito, com o vencimento do prazo do seu pagamento (cf. artigo 39 da Lei nº 4.320/64), aplicando-se o artigo 1º do Decreto nº 20.910/32 em obséquio mesmo à simetria que deve presidir os prazos prescricionais relativos às relações entre as mesmas partes e até autoriza, senão determina, a interpretação extensiva, em função de sua observância.

(...)”

Verifica-se, portanto, que, na hipótese das multas de natureza administrativa, decorrentes do exercício do poder de polícia, o Superior Tribunal de Justiça pacificou o entendimento no sentido de que o prazo prescricional para cobrança do crédito não-tributário é de cinco anos, a partir do momento em que se torna exigível o crédito, aplicando-se o art. 1º do Decreto n. 20.910/32, por simetria.

Importante referir que, especificamente quanto às multas ambientais, há o Parecer n. 16.067, aprovado em 07.05.2013, de autoria da Procuradora do Estado Mabê Zanella Irigoyen, que concluiu pelos cinco anos para a prescrição executória da multa ambiental, nos termos da Súmula n. 467 do STJ, cuja redação é a seguinte: “Prescreve em cinco anos, contados do término do processo administrativo, a pretensão da Administração Pública de promover

a execução da multa por infração ambiental.” (PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 13/10/2010, DJe 25/10/2010).

Assim, considerando os limites da consulta formulada, qual seja, a adequação do sistema de controle da Dívida Ativa Estadual ao atual entendimento do Superior Tribunal de Justiça, quanto à prescrição das multas de natureza administrativa, é possível dizer que a correção dos prazos pode ser feita com base unicamente no entendimento jurisprudencial, uma vez que tomado sob o rito previsto no art. 543-C do CPC, o qual busca uniformizar a jurisprudência nacional e, de forma célere, garantir o mesmo desfecho a recursos repetitivos.

Tanto é assim, que o entendimento plasmado no REsp n. 1.105.442-RJ vem sendo aplicado pelo STJ e pelo Tribunal de Justiça do RS:

Vejamos:

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO. DÍVIDA NÃO TRIBUTÁRIA. APLICAÇÃO DO PRAZO QUINQUENAL DO DECRETO N. 20.910/32. ESPECIAL EFICÁCIA VINCULATIVA DO ACÓRDÃO PROFERIDO NO RESP N.1.105.442/RJ. REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA.

1. A Primeira Seção desta Corte, ao apreciar o REsp n. 1.105.442/RJ (recurso submetido à sistemática prevista no art. 543-C do CPC, c/c a Resolução 8/2008 - Presidência/STJ), pacificou entendimento no sentido de ser “de cinco anos o prazo prescricional para o ajuizamento da execução fiscal de cobrança de multa de natureza administrativa, contado do momento em que se torna exigível o crédito (artigo 1º do Decreto nº 20.910/32)”.

2. Agravo regimental não provido, com aplicação de multa de 1% (um por cento) sobre o valor corrigido da causa, na forma do art. 557, § 2º, do CPC.

(AgRg no AREsp 272.472/SP, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 21/03/2013, DJe 01/04/2013)

ADMINISTRATIVO. MULTA DE CARÁTER NÃO TRIBUTÁRIO. PRESCRIÇÃO DA EXECUÇÃO.

A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, no julga-

mento do REsp nº REsp nº 1.105.442, RJ, relator o Ministro Hamilton Carvalhido, submetido ao regime do art. 543-C do Código de Processo Civil, firmou o entendimento de que “é de cinco anos o prazo prescricional para o ajuizamento da execução fiscal de cobrança de multa de natureza administrativa, contado do momento em que se torna exigível o crédito (artigo 1º do Decreto nº 20.910/32)”.

O precedente não fez qualquer modulação, de modo que o entendimento nele adotado vale para todas as execuções, inclusive aquelas porventura ajuizadas sob a égide de outra vertente jurisprudencial.

Agravo regimental desprovido.

(AgRg no REsp 1176888/RJ, Rel. Ministro ARI PARGENDLER, PRIMEIRA TURMA, julgado em 05/03/2013, DJe 20/03/2013)

No Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul:

AGRAVO. EXECUÇÃO FISCAL. MULTA ADMINISTRATIVA. CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA. ESTABELECIMENTOS BANCÁRIOS. PRESCRIÇÃO. 1. Em se tratando de matéria a cujo respeito há súmula ou jurisprudência dominante do respectivo tribunal, do Supremo Tribunal Federal ou de Tribunal Superior, o Relator está autorizado a negar seguimento ou a dar provimento a recurso. Art. 557 do CPC. 2. É válida a certidão de dívida ativa relativa à cobrança de multa administrativa que indica o número do processo administrativo e o fundamento legal. 3. O prazo de prescrição da ação de cobrança de multa pela prática de infração administrativa é de cinco anos e flui a contar do vencimento da obrigação. REsp repetitivo n.º 1.105.442/RJ. 4. O expediente para inscrição em dívida ativa é ato posterior de controle administrativo da legalidade para apurar a liquidez e certeza do crédito que não obsta a fluência da prescrição. Art. 2º, § 3º, da Lei nº 6.830/80. Entre o vencimento da obrigação e a inscrição de dívida ativa flui a prescrição. Recurso desprovido. (Agravo Nº 70056389141, Vigésima Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Maria Isabel de Azevedo Souza, Julgado em 12/09/2013)

APELAÇÃO CÍVEL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. MULTA ADMINISTRATIVA APLICADA POR DESCUMPRIMENTO DA LEI MUNICIPAL Nº 7.494/94, RELATIVA A PORTA DE SEGURANÇA EM POSTO DE AUTO-ATENDIMENTO BANCÁRIO. NATUREZA NÃO TRIBUTÁRIA. PRESCRIÇÃO. Tratando-se de execução fiscal de multa administrativa aplicada em razão do descumprimento de norma de segurança munici-

pal, a qual não possui natureza tributária, o prazo prescricional para o seu ajuizamento é o quinquenal contido no art. 1º, do Decreto nº 20.910/32. Apesar de disciplinar o Decreto as pretensões contra a fazenda pública, deve ser aplicado extensivamente às ações por ela ajuizadas, desde que outro prazo não seja previsto em lei especial. No caso, o lapso iniciou com a notificação do devedor da penalidade imposta, momento em que restou exigível o crédito. Precedente do STJ em Recurso Especial Representativo de Controvérsia (REsp 1.105.442/RJ), processado na forma do art. 543-C do Código de Processo Civil). APELAÇÃO PROVIDA. (Apelação Cível Nº 70047915673, Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Almir Porto da Rocha Filho, Julgado em 25/07/2012)

Verifica-se, assim, pacificada a aplicação do prazo de cinco anos para prescrição de crédito não-tributário relativo à multa de natureza administrativa, podendo ser alterado o critério previsto na Ordem de Serviço n. 01/02, sem necessidade de lei. Tal medida visa evitar a perda de receita pelo escoamento do prazo prescricional apontado na jurisprudência, bem como a imposição de verba sucumbencial ao Estado pelo ajuizamento de crédito prescrito.

Resta, ainda, a indagação quanto ao prazo prescricional de outros créditos não-tributários, não originários de multa administrativa, bem como o prazo aplicável à multa penal.

A multa penal tornou-se dívida de valor a partir de alteração feita na redação do art. 51 do Código Penal pela Lei n. 9.268/96. A redação passou a ser a seguinte:

Art. 51 - Transitada em julgado a sentença condenatória, a multa será considerada dívida de valor, aplicando-se-lhes as normas da legislação relativa à dívida ativa da Fazenda Pública, inclusive no que concerne às causas interruptivas e suspensivas da prescrição.

O Parecer n. 13.467, de autoria da Procuradora do Estado Kátia Menegol, orientou no sentido de ser da competência da Fazenda Pública Estadual a cobrança das multas penais impostas pela Justiça Estadual. Posteriormente, o Parecer n. 14.891, de lavra do Procurador do Estado Luís Carlos Kothe Hagemann e da Procuradora do Estado Luciana Mabília Martins, revisou parcialmente o Parecer

n. 13.467, no sentido de a prescrição da multa penal permanecer sendo regulada pelo Código Penal. Transcreve-se a ementa:

MULTA PENAL. DÍVIDA DE VALOR. COBRANÇA PELA FAZENDA PÚBLICA. REVISÃO PARCIAL DO PARECER Nº 13.467. 1. O prazo de prescrição para cobrança da multa penal não é o da lei tributária, e sim o da lei penal, tendo em conta a natureza jurídica do débito. 2. Revisão parcial do Parecer nº 13.467, apenas para definir o aspecto específico do prazo prescricional. Reafirmação do referido Parecer em todos os seus demais termos.

Posteriormente, por ocasião do Parecer n. 15.536, de autoria do Procurador do Estado Max Möller, houve revisão parcial dos pareceres acima referidos, apenas para autorizar que, aos créditos decorrentes de multas penais, fosse aplicável o art. 2º da Lei n. 9.298/91, tanto no que se refere à dispensa de recurso, quanto no que trata da não obrigatoriedade de ajuizamento.

No entanto, cumpre esclarecer que o prazo prescricional para cobrança do crédito decorrente de multa continua sendo o prazo previsto no Código Penal, permanecendo, neste tópico, o entendimento exarado no Parecer n. 14.981.

O art. 114 do Código Penal determina:

Art. 114 - A prescrição da pena de multa ocorrerá: (Redação dada pela Lei nº 9.268, de 1º.4.1996)

I - em 2 (dois) anos, quando a multa for a única cominada ou aplicada; (Incluído pela Lei nº 9.268, de 1º.4.1996)

II - no mesmo prazo estabelecido para prescrição da pena privativa de liberdade, quando a multa for alternativa ou cumulativamente cominada ou cumulativamente aplicada. (Incluído pela Lei nº 9.268, de 1º.4.1996)

Destaca-se que a mesma lei que transformou a multa penal em dívida de valor, também fixou o prazo prescricional. Dessa forma, tem-se que a prescrição para cobrança da pena de multa regula-se pelos prazos previstos no Código Penal, uma vez que a relação que deu origem ao crédito é penal.

Deve-se verificar, especialmente, se a pena de multa foi a única aplicada, hipótese em que o prazo prescricional será de dois

anos. Havendo também a aplicação de pena privativa de liberdade, o prazo prescricional segue o prazo previsto para a prescrição da pena privativa de liberdade, disciplinada nos artigos 109 e 110 do Código Penal.

Esse o entendimento recentemente aplicado pelo Tribunal de Justiça do Estado:

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. PENA DE MULTA DECORRENTE DE CONDENAÇÃO PENAL. PRESCRIÇÃO. REGRAS DO DIREITO PENAL. PRECEDENTES DO STJ. Conquanto a pena de multa, a partir da alteração introduzida pela Lei nº 9.268/96 no art. 51, CP, constitua dívida de valor, permanece inalterado o seu caráter penal, inclusive para efeitos de contagem do prazo prescricional, na esteira de precedentes do Superior Tribunal de Justiça. No caso, a teor do art. 114, I, CP, a prescrição da pena de multa se dá em 2 (dois) anos, tendo esta se implementado antes mesmo do ajuizamento do executivo fiscal. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. CABIMENTO. PRINCÍPIOS DA SUCUMBÊNCIA E DA CAUSALIDADE. Evidente o cabimento da imposição de honorários advocatícios, não só pelo princípio da sucumbência, em virtude da procedência do pedido, mas também em razão do princípio da causalidade, uma vez que o Estado, com o ajuizamento da execução fiscal, deu causa à oposição da exceção de pré-executividade. PROCEDÊNCIA DO PEDIDO. RECURSO ADESIVO. MAJORAÇÃO DA VERBA HONORÁRIA. CABIMENTO. É cabível, ainda que precedente o pedido formulado, a interposição de recurso adesivo com vistas à majoração da verba honorária, razão pela se impõe o conhecimento da inconformidade. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. ADEQUAÇÃO DO VALOR FIXADO. Estando o valor fixado em consonância com a menor complexidade da causa e o trabalho desenvolvido, observados os vetores do art. 20, §§ 3º e 4º, CPC, deve ser mantida a verba honorária definida pela sentença. (Apelação Cível Nº 70051986438, Vigésima Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Armínio José Abreu Lima da Rosa, Julgado em 26/06/2013).

O acórdão acima referido traz diversos julgados do STJ acerca do tema, cumprindo destacar o seguinte:

PENAL E PROCESSO PENAL. RECURSO ESPECIAL. NEGATIVA DE VIGÊNCIA AOS ARTS. 51 DO CP E 174

DO CTN. PRESCRIÇÃO DA PENA DE MULTA. DÍVIDA DE VALOR. CARÁTER PENAL. APLICAÇÃO DO ART. 114 DO CP. LAPSO DE 02 ANOS.

RECURSO ESPECIAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

1. É firme nesta Corte o entendimento segundo o qual o advento da Lei 9.268/96, que alterou o artigo 51 do Código Penal, convertendo a pena de multa em dívida de valor, não lhe retirou o caráter penal, atribuído pela própria Constituição Federal (art. 5º, XLVI, “c”, CF). Precedentes.

2. A lei 9.268/96 alterou também o artigo 114 do Código Penal para determinar os lapsos prescricionais da pena de multa. Assim, aplicam-se as causas suspensivas da prescrição previstas na Lei 6.830/80 e as causas interruptivas disciplinadas no artigo 174 do Código Tributário Nacional. No entanto, o prazo prescricional continua sendo regido pelo Código Penal.

3. Recurso Especial a que se nega provimento.

(REsp 1111584/RJ, Rel. Ministra MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA, SEXTA TURMA, julgado em 20/08/2009, DJe 08/09/2009)

Portanto, o prazo a ser aplicado para a contagem da prescrição da cobrança da multa penal é o previsto no art. 114 do Código Penal. O início da prescrição, após a sentença, seja ela condenatória ou homologatória de transação, é do dia em que transita em julgado para a acusação, ou que revoga a suspensão condicional da pena ou livramento condicional, na forma do art. 112 do Código Penal. Daí a importância de acompanhar a certidão de multa penal, também a certidão de trânsito em julgado tanto para o Ministério Público, quanto para o acusado, bem como a sentença condenatória, a fim de que se verifique se houve unicamente fixação de pena de multa ou se há outra pena aplicada cumulativamente.

Constata-se, assim, que os créditos não-tributários, em regra, seguem os prazos prescricionais previstos nas relações de direito material que lhes dão origem, sempre se observando os critérios adotados na jurisprudência pacificada. Logo, sendo penal, rege-se pelo Código Penal, sendo administrativa a relação, o entendimento jurisprudencial veio a aplicar, por critério de simetria, o prazo de cinco anos previsto no art. 1º do Decreto n. 20.910/32. Sendo de direito privado, o prazo a ser aplicado é o do Código Civil ou legislação específica, se houver.

Desse modo, em relação aos créditos não-tributários que não decorrem, nem de multa penal, nem de multa administrativa, há que se analisar a relação material que deu origem ao crédito.

Relativamente aos valores decorrentes de pagamento indevido a servidor, verifica-se uma tendência do Superior Tribunal de Justiça em aplicar o prazo de cinco anos previsto no Decreto n. 20.910/32, por se tratar de relação administrativa.

Transcrevem-se as ementas:

AGRAVO REGIMENTAL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. ADMINISTRATIVO. SERVIDOR PÚBLICO. AÇÃO DE COBRANÇA PROPOSTA PELO ESTADO. PRINCÍPIO DA ISONOMIA. APLICAÇÃO DO PRAZO PRESCRICIONAL PREVISTO NO ART. 1º DO DECRETO Nº 20.910/32. PRECEDENTES.

1. “O prazo prescricional para a cobrança de crédito de natureza administrativa é de cinco anos, nos termos do Decreto nº 20.910/32, em obediência ao princípio da igualdade” (REsp 781601/DF, Rel. p/ Acórdão Min. NILSON NAVES, SEXTA TURMA, DJe 08/03/2010).

2. Agravo regimental improvido.

(AgRg no Ag 1029149/MG, Rel. Ministra MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA, SEXTA TURMA, julgado em 07/10/2010, DJe 03/11/2010)

Execução. Restituição de valores indevidamente pagos a servidor público. Prescrição. Aplicação do art. 1º do Decreto nº 20.910/32.

1. O prazo prescricional para a cobrança de crédito de natureza administrativa é de cinco anos, nos termos do Decreto nº 20.910/32, em obediência ao princípio da igualdade.

2. Precedentes.

3. Recurso especial improvido.

(REsp 781601/DF, Rel. Ministra MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA, Rel. p/ Acórdão Ministro NILSON NAVES, SEXTA TURMA, julgado em 24/11/2009, DJe 08/03/2010)

Considerando os diversos julgamentos do STJ pela aplicação do prazo quinquenal para prescrição de créditos decorrentes de pagamento indevido a servidor, entende-se que, sem prejuízo de eventual discussão judicial para manutenção de crédito com prazo quinquenal já vencido, para fins de controle de sistema de dívida

ativa, resguarda mais o interesse do Estado a adoção do prazo de cinco anos previsto no art. 1º do Decreto n. 20.910/32.

Resta salientar, ainda, que, embora se verifique uma ampliação das hipóteses de aplicação do prazo quinquenal para os créditos não-tributários, poderá haver situações em que aplicável o prazo previsto no Código Civil, nas relações que decorram do direito privado, mas que, aqui para o caso em exame, não serão consideradas, porquanto absolutamente excepcionais, e que deverão ser, se e quando for o caso, objeto de consulta específica a respeito do tema.

Para ilustrar, traz-se o julgamento do Recurso Especial n. 1.117.903-RS, processado na forma do art. 543-C do CPC, relativo ao prazo prescricional para a execução de crédito não-tributário, resultante do fornecimento de serviço de água e esgoto, que elucidou que, nesta hipótese, aplicam-se os prazos do Código Civil.

Transcreve-se a ementa:

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. CRÉDITO NÃO-TRIBUTÁRIO. FORNECIMENTO DE SERVIÇO DE ÁGUA E ESGOTO. TARIFA/PREÇO PÚBLICO. PRAZO PRESCRICIONAL. CÓDIGO CIVIL. APLICAÇÃO.

1. A natureza jurídica da remuneração dos serviços de água e esgoto, prestados por concessionária de serviço público, é de tarifa ou preço público, consubstanciando, assim, contra-prestação de caráter não-tributário, razão pela qual não se subsume ao regime jurídico tributário estabelecido para as taxas (Precedentes do Supremo Tribunal Federal: RE 447.536 ED, Rel. Ministro Carlos Velloso, Segunda Turma, julgado em 28.06.2005, DJ 26.08.2005; AI 516402 AgR, Rel. Ministro Gilmar Mendes, Segunda Turma, julgado em 30.09.2008, DJe-222 DIVULG 20.11.2008 PUBLIC 21.11.2008; e RE 544289 AgR, Rel.

Ministro Ricardo Lewandowski, Primeira Turma, julgado em 26.05.2009, DJe-113 DIVULG 18.06.2009 PUBLIC 19.06.2009. Precedentes do Superior Tribunal de Justiça: EREsp 690.609/RS, Rel. Ministra Eliana Calmon, Primeira Seção, julgado em 26.03.2008, DJe 07.04.2008; REsp 928.267/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Seção, julgado em 12.08.2009, DJe 21.08.2009; e EREsp 1.018.060/RS, Rel.

Ministro Castro Meira, Primeira Seção, julgado em 09.09.2009, DJe 18.09.2009).

2. A execução fiscal constitui procedimento judicial satisfativo servil à cobrança da Dívida Ativa da Fazenda Pública, na qual se compreendem os créditos de natureza tributária e não tributária (artigos 1º e 2º, da Lei 6.830/80).

3. Os créditos oriundos do inadimplemento de tarifa ou preço público integram a Dívida Ativa não tributária (artigo 39, § 2º, da Lei 4.320/64), não lhes sendo aplicáveis as disposições constantes do Código Tributário Nacional, máxime por força do conceito de tributo previsto no artigo 3º, do CTN.

4. Consequentemente, o prazo prescricional da execução fiscal em que se pretende a cobrança de tarifa por prestação de serviços de água e esgoto rege-se pelo disposto no Código Civil, revelando-se inaplicável o Decreto 20.910/32, uma vez que: "... considerando que o critério a ser adotado, para efeito da prescrição, é o da natureza tarifária da prestação, é irrelevante a condição autárquica do concessionário do serviço público. O tratamento isonômico atribuído aos concessionários (pessoas de direito público ou de direito privado) tem por suporte, em tais casos, a idêntica natureza da exação de que são credores. Não há razão, portanto, para aplicar ao caso o art. 1º do Decreto 20.910/32, norma que fixa prescrição em relação às dívidas das pessoas de direito público, não aos seus créditos." (REsp 928.267/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Seção, julgado em 12.08.2009, DJe 21.08.2009) 5. O Código Civil de 1916 (Lei 3.071) preceituava que: Art. 177. As ações pessoais prescrevem, ordinariamente, em 20 (vinte) anos, as reais em 10 (dez), entre presentes, e entre ausentes, em 15 (quinze), contados da data em que poderiam ter sido propostas.

(...) Art. 179. Os casos de prescrição não previstos neste Código serão regulados, quanto ao prazo, pelo art. 177." 6. O novel Código Civil (Lei 10.406/2002, cuja entrada em vigor se deu em 12.01.2003), por seu turno, determina que: "Art. 205. A prescrição ocorre em dez anos, quando a lei não lhe haja fixado prazo menor.

(...) Art. 2.028. Serão os da lei anterior os prazos, quando reduzidos por este Código, e se, na data de sua entrada em vigor, já houver transcorrido mais da metade do tempo estabelecido na lei revogada." 7. Consequentemente, é vintenário o prazo prescricional da pretensão executiva atinente à tarifa por prestação de serviços de água e esgoto, cujo vencimento, na data da entrada em vigor do Código Civil de 2002, era superior a dez anos. Ao revés, cuidar-se-á de prazo prescricional decenal.

8. In casu, os créditos considerados prescritos referem-se ao

período de 1999 a dezembro de 2003, revelando-se decenal o prazo prescricional, razão pela qual merece reforma o acórdão regional.

9. Recurso especial provido, determinando-se o retorno dos autos à origem, para prosseguimento da execução fiscal, uma vez decenal o prazo prescricional pertinente. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp 1117903/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/12/2009, DJe 01/02/2010)

Logo, poderá haver situações em que a prescrição dos créditos não-tributários permanecerá regulada pelos prazos do Código Civil, ou por leis específicas, devendo sempre ser analisada qual a relação de direito material subjacente.

Aliás, acerca deste tema, vale lembrar que nem todos os créditos da Fazenda Pública são passíveis de inscrição em dívida ativa, devendo-se observar, a fim de garantir certeza e liquidez ao título, as hipóteses previstas no art. 39, §2º, da Lei n. 4.320/64.

Nesse sentido, interessante referir o julgamento do Recurso Especial n. 1.350.804-PR, realizado pelo rito do art. 543-C do CPC, o qual cuidou da impossibilidade de inscrição em dívida ativa de benefício previdenciário prestado pelo INSS e indevidamente pago, por ausência de lei expressa. Embora se trate de matéria específica da União Federal, o acórdão é importante em razão da posição tomada pelo Superior Tribunal de Justiça frente a créditos que demandam ação própria.

Veja-se a ementa:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA (ART. 543-C, DO CPC). BENEFÍCIO PREVIDENCIÁRIO INDEVIDAMENTE PAGO QUALIFICADO COMO ENRIQUECIMENTO ILÍCITO. ART.154, §2º, DO DECRETO N. 3.048/99 QUE EXTRAPOLA O ART. 115, II, DA LEI N. 8.213/91. IMPOSSIBILIDADE DE INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA POR AUSÊNCIA DE LEI EXPRESSA. NÃO INCLUSÃO NO CONCEITO DE DÍVIDA ATIVA NÃO TRIBUTÁRIA. EXECUÇÃO FISCAL. IMPOSSIBILIDADE. NECESSIDADE DE AJUIZAMENTO DE AÇÃO PRÓPRIA.

1. Não cabe agravo regimental de decisão que afeta o recurso como representativo da controvérsia em razão de falta de previsão legal. Caso em que aplicável o princípio da taxatividade recursal, ausência do interesse em recorrer, e prejuízo do julgamento do agravo regimental em razão da inexorável apreciação do mérito do recurso especial do agravante pelo órgão colegiado.

2. A mingua de lei expressa, a inscrição em dívida ativa não é a forma de cobrança adequada para os valores indevidamente recebidos a título de benefício previdenciário previstos no art. 115, II, da Lei n. 8.213/91 que devem submeter-se a ação de cobrança por enriquecimento ilícito para apuração da responsabilidade civil.

Precedentes: REsp. nº 867.718 - PR, Primeira Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, julgado em 18.12.2008; REsp. nº 440.540 - SC, Primeira Turma, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, julgado em 6.11.2003; AgRg no AREsp. n. 225.034/BA, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 07.02.2013; AgRg no AREsp. 252.328/CE, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 18.12.2012; REsp. 132.2051/RO, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 23.10.2012; AgRg no AREsp 188047/AM, Primeira Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 04.10.2012; AgRg no REsp. n. 800.405 - SC, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 01.12.2009.

3. Situação em que a Procuradoria-Geral Federal - PGF defende a possibilidade de inscrição em dívida ativa de benefício previdenciário indevidamente recebido por particular, qualificado na certidão de inscrição em dívida ativa na hipótese prevista no art. 115, II, da Lei n. 8.213/91, que se refere a benefício pago além do devido, art. 154, §2º, do Decreto n. 3.048/99, que se refere à restituição de uma só vez nos casos de dolo, fraude ou má-fé, e artigos 876, 884 e 885, do CC/2002, que se referem a enriquecimento ilícito.

4. Não há na lei própria do INSS (Lei n. 8.213/91) dispositivo legal semelhante ao que consta do parágrafo único do art. 47, da Lei n. 8.112/90. Sendo assim, o art. 154, §4º, II, do Decreto n. 3.048/99 que determina a inscrição em dívida ativa de benefício previdenciário pago indevidamente não encontra amparo legal.

5. Recurso especial não provido. Acórdão submetido ao regime do art.543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008. (REsp 1350804/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/06/2013, DJe 28/06/2013)

Por elucidativo para delimitação do que pode ser inscrito em dívida ativa, transcreve-se parte do acórdão acima referido:

(...)

Veja-se que o que aqui afirmamos não agride os valores decorrentes de casos de ilícitos administrativos cometidos por servidores públicos federais da autarquia previdenciária como o **alcance**, a **reposição** e a **indenização**, justamente porque sua inscrição em dívida ativa se submete a disciplina legal específica. Além disso, nesses casos há uma relação jurídica entre o causador do dano e a administração pública (condição de servidor ou funcionário público) que preexiste ao próprio dano causado, veja-se:

a) **reposição**: devolução feita ao erário, pelo servidor público, de determinado **quantum**, em razão de recebimento indevido (normalmente de remuneração ou proventos) ou de indenização indevida (art. 45, parágrafo único, e art. 46, da Lei n. 8.112/90);

b) **indenização**: reparação do dano causado pelo servidor público ao erário no exercício de suas funções (art. 46, da Lei n. 8.112/90);

c) **alcance**: diferença para menos apurada em um processo de tomada de contas entre os valores confiados a um funcionário público, ante o cargo por ele ocupado ou função pública por ele desempenhada, perante a Administração, em virtude de ter havido sua sonegação, extravio ou desvio (art. 214, §1º e art. 225, §1º, da Lei n. 1.711/52, e art. 1º, do Decreto-lei n. 3.415/41).

Em todos os casos citados acima, a inscrição em dívida ativa decorre da aplicação conjunta do art. 47, *caput* e parágrafo único, da Lei n. 8.112/90, c/c art. 39, §2º, da Lei n. 4.320/64. Observe-se também que as hipóteses citadas para o servidor público em muito diferem da inscrição em dívida ativa de pessoa que, sem qualquer relação jurídica prévia com a administração pública, lhe causa dano, v.g. acidente de veículo ou outros ilícitos extracontratuais de natureza civil para os quais a lei não expressamente reserva o rito da inscrição em dívida ativa. Essas hipóteses de inscrição foram rechaçadas pela jurisprudência do STJ (REsp. Nº 441.099 - RS, Primeira Turma, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, julgado em 07 de outubro de 2003, e REsp. Nº 362.160 - RS, Rel. Min. José Delgado, julgado em 05 de fevereiro de 2002), devendo o ente público procurar as vias judiciais para obter a reparação mediante ação condenatória.

Pensar de modo diferente significaria abolir a existência da ação condenatória para os entes públicos e permitir-lhes a formação unilateral do título executivo, sem fundamento legal ou contratual prévio, em todas as relações de direito público e privado de que participem, o que gera enorme insegurança jurídica.”

Esse já era o entendimento do STJ por ocasião do julgamento do REsp n. 441.099-RS:

RECURSO ESPECIAL - ADMINISTRATIVO - EXECUÇÃO FISCAL - ART. 2º DA LEF - DNER - INSCRIÇÃO DE DÍVIDA DECORRENTE DE DANO CAUSADO POR ACIDENTE AUTOMOBILÍSTICO - IMPOSSIBILIDADE.

1. Afora os créditos tributários, somente aqueles de origem não-tributária previstos em lei, contrato ou regulamento podem ser, diretamente, inscritos em Dívida Ativa. Precedentes.

2. Recurso improvido.

(REsp 441099/RS, Rel. Ministro HUMBERTO GOMES DE BARROS, PRIMEIRA TURMA, julgado em 07/10/2003, DJ 28/10/2003, p. 193)

Portanto, além de se verificar a relação de direito material que deu origem ao crédito, impõe-se, igualmente, analisar se o crédito é passível de inscrição em dívida ativa, a fim de evitar-se futura extinção da execução fiscal por ausência de certeza e liquidez do título, além, é claro, de dever-se observância às legislações próprias de determinados créditos de natureza não-tributária que tenham previsão específica de prazo prescricional.

Em conclusão, pode-se responder à consulta formulada pela Secretaria da Fazenda da seguinte forma:

a) Quanto aos créditos não-tributários decorrentes de multas administrativas, o entendimento do STJ, tomado sob o rito previsto no art. 543-C do CPC, para os recursos repetitivos, é de que o prazo prescricional é de cinco anos, nos termos do art. 1º do Decreto n. 20.910/32, podendo a alteração do sistema informatizado de cadastro e controle da Dívida Ativa ser feito por norma interna, adequando-se a este prazo;

b) O prazo prescricional para cobrança da multa penal regula-se pelo art. 114 do Código Penal, permanecendo, neste ponto, hígido o entendimento exarado no Parecer n. 14.891;

c) Para o caso de pagamento indevido a servidor, deve-se, para fins de classificação no sistema da Dívida Ativa, também se observar o prazo do art. 1º do Decreto n. 20.910/32, em razão do atual entendimento do STJ acerca da matéria, sem prejuízo de manutenção da discussão judicial nos casos em que o crédito já é objeto de execução fiscal ajuizada;

d) Quanto aos créditos não-tributários que sejam regidos por lei própria que tenha previsão específica de prazo prescricional, deverá ser observado o quanto consta no diploma legal próprio;

e) Outras hipóteses excepcionais não tratadas no presente parecer, inclusive aquelas decorrentes de questões relacionadas ao item “d” supra, deverão ser objeto de consulta específica à Procuradoria-Geral do Estado.

É o parecer.

Porto Alegre, 7 de outubro de 2013.

Natália de Azevedo Morsch Jou
Procuradora do Estado

Processo n.º 48307-14.00/13-1

Acolho as conclusões do PARECER n.º 16.315/14, da Procuradoria Fiscal, de autoria da Procuradora do Estado Doutora NATÁLIA DE AZEVEDO MORSCH JOU, aprovada pelo Conselho Superior da Procuradoria-Geral do Estado na sessão realizada no dia 10 de abril de 2014.

Em 13 de junho de 2014.

Bruno de Castro Winkler,
Procurador-Geral Adjunto para Assuntos Jurídicos.

De acordo.

**Restitua-se o expediente à Secretaria da Fazenda.
Em 13 de junho de 2014.**

**Carlos Henrique Kaipper,
Procurador-Geral do Estado.**

Normas de Publicação

1 Sobre a Revista

A Revista da Procuradoria-Geral do Estado do Rio Grande do Sul, publicada sob responsabilidade desta Instituição, tem por finalidades:

- a) Contribuir para a cultura jurídica nacional, em especial no campo do Direito Público e da Advocacia de Estado;
 - b) Divulgar os trabalhos dos Procuradores do Estado no exercício de suas funções;
 - c) Difundir a produção científica dos Procuradores do Estado;
 - d) Propiciar o debate acadêmico e o fomento à produção científica dos Procuradores do Estado e da comunidade jurídica em geral.
- A Revista tem periodicidade semestral.

2 Apresentação dos Artigos

Este é um resumo das normas de publicação, o texto na íntegra bem como o Regimento Interno podem ser acessados no site da PGE-RS - Publicações: <http://www.pge.rs.gov.br/>

2.1 Os trabalhos encaminhados para apreciação deverão seguir as normas da ABNT sempre que possível, observando-se os critérios estabelecidos no Regimento Interno.

2.2 Os artigos deverão ter sua extensão ditada pela necessidade de clareza na explicitação dos argumentos, respeitado o limite de 13 (treze) a 30 (trinta) laudas (20 linhas com 60 caracteres cada), incluindo quadros, tabelas, ilustrações, notas e referências, observando:

- a) espaço 1½ e fonte Arial 11, exceto: resumo, que deve aparecer com fonte tamanho 10 e espaço entre linhas e legendas, que devem ser inseridas com fonte tamanho 10 e espaço entre linhas simples;
- b) devem ser elaboradas em folha A4 (210mm x 397mm);
- c) devem respeitar as seguintes margens: superior = 3cm; inferior = 2cm; esquerda = 3cm; e direita = 2cm;

d) os itens e subitens devem aparecer em letras maiúsculas e em negrito, e devem sempre ser iniciados na mesma página, não deixando espaços em branco entre um e outro, utilizando-se numeração para os itens (1, 2, 3 etc.) e sub-numeração para os subitens (1.1., 1.2., 2.1., 2.2. etc.), estes apenas com as letras iniciais em maiúsculo; (continua)

Disposições Gerais

O artigo deverá ser encaminhado ao Conselho Editorial pela via eletrônica (e-mail: conselho-editorial@pge.rs.gov.br), ou através de CD-Rom em formato WORD FOR WINDOWS. Em qualquer hipótese, deverão ser também encaminhadas duas vias impressas, acompanhados da autorização para publicação assinada pelo(s) autor(es) (modelo disponível no site da Revista), aceitando os colaboradores a cessão dos seus direitos autorais para a Revista da PGE e não farão jus a qualquer remuneração.

Os trabalhos a serem publicados observarão os seguintes critérios: concordância com as finalidades da revista; atualidade, originalidade e/ou ineditismo do tema abordado; profundidade da análise; correção e coerência da linguagem; clareza e consistência dos conceitos e da abordagem; importância científica do tema; coerência das reflexões/conclusões com a seqüência do texto; correção e atualidade das citações e autores(as) referenciados(as).

Os trabalhos aceitos poderão sê-lo “sem restrições” ou “devolvidos para reformulações”. Quando as reformulações tratarem apenas de aspectos formais ou outras que não modifiquem as idéias dos(as) autores(as), serão efetuadas pelo Conselho Editorial; nos demais casos, o trabalho será reenviado ao(à) autor(a).

Os autores, cujas contribuições forem aprovadas para publicação, receberão três exemplares da Revista onde constar a publicação.

Os originais dos artigos não serão devolvidos.

As regras e critérios para publicação poderão ser excepcionadas a critério do Conselho quando o assunto for de especial interesse ou o autor tiver reconhecimento pela excelência da sua obra.
