



PARECER/PGFN/CDA Nº 1505 /2015

Projeto de Lei Complementar de nº 181, de 2015 e Projeto de Lei de nº 3.777, de 2015, que dispõem sobre a cessão de créditos inscritos em dívida ativa da União a instituições de direito privado e dão outras providências. **Inconstitucionalidade. Ilegalidade. Pela total rejeição dos projetos.**

1. Tratam-se dos Memorandos nº 4418/2015/PGFN/DIGAB/AAP e nº 4419/2015/PGFN/DIGAB/AAP, que encaminham, respectivamente, o Projeto de Lei Complementar de nº 181, de 2015 e o Projeto de Lei de nº 3.777, de 2015, para análise e apreciação. Ambos dispõem, linhas gerais, sobre a cessão de créditos inscritos em dívida ativa da União para instituições de direito privado, que, a partir de então, ficariam incumbidas de realizar a sua cobrança.
2. Enquanto o Projeto de Lei Complementar de nº 181, de 2015, propõe a cessão de tais créditos mediante alteração da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional –, o Projeto de Lei de nº 3.777, de 2015, dispõe, ademais, sobre o procedimento legal apto a instrumentalizá-la – licitação.
3. Para melhor apreendermos a questão, vejamos o exato teor das propostas constantes de ambos projetos:

PROJETO DE LEI COMPLEMENTAR Nº 181, DE 2015.

Modifica a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, para



*dispor sobre cessão de créditos da dívida
ativa consolidada a instituições financeiras.*

O CONGRESSO NACIONAL decreta:

Art. 1º A Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, passa a vigorar com as seguintes modificações:

“Art. 7º.....

.....
§ 3º Não constitui delegação de competência o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos, nem a cessão de créditos prevista no art. 204-A deste Código.
.....

Art. 204-A. A União, Estados, Distrito Federal e Municípios podem, mediante lei, ceder créditos tributários de sua dívida ativa consolidada a pessoas jurídicas de direito privado.

§1º O crédito cedido mantém as garantias e privilégios assegurados à dívida ativa da Fazenda Pública.

§2º A cessão a que se refere o caput pode ser feita com deságio.

§3º O cedente responde perante o cessionário somente pela existência e legalidade do crédito.

§4º O cessionário poderá transigir sobre o pagamento do crédito com o sujeito passivo.
.....

Art. 206.....

Parágrafo único. Excetuada a hipótese do caput deste artigo, a cessão do crédito tributário a pessoa jurídica de direito privado prevista no art. 204-A não garante a expedição de certidão negativa.”

Art. 2º Esta lei complementar entra em vigor na data de sua publicação.

PROJETO DE LEI Nº 3.777, DE 2015.

*Dispõe sobre a cessão de créditos da
Dívida Ativa da União a pessoas jurídicas
de direito privado e dá outras providências.*

Art. 1º Esta lei trata da alienação de créditos da Dívida Ativa da União.



Art. 2º A União, por intermédio da Advocacia-Geral da União, fica autorizada a ceder a pessoas jurídicas de direito privado créditos referentes à sua dívida ativa consolidada.

Art. 3º A cessão se dará por licitação na modalidade leilão, considerado vencedor o licitante que oferecer o menor valor de deságio entre o crédito cedido e o valor pago à União.

§ 1º O instrumento convocatório fixará o valor máximo do deságio, considerada a classificação do crédito de acordo com sua qualidade, a viabilidade da execução e as características socioeconômicas do devedor.

§ 2º Se não constar do instrumento convocatório, a informação referida no §1º deste artigo possuirá caráter sigiloso e será disponibilizada estrita e permanentemente aos órgãos de controle externo e interno.

§ 3º O licitante vencedor efetuará o pagamento à União no momento da assinatura do instrumento de cessão, autorizada a autoridade administrativa a parcelar o montante em até seis prestações mensais.

Art. 4º O crédito cedido mantém as garantias e privilégios assegurados à dívida ativa da Fazenda Pública.

Art. 5º A cobrança correrá por conta e risco da instituição financeira, respondendo a União exclusivamente pela existência e legalidade do crédito.

Art. 6º A arrecadação decorrente da cessão de créditos da dívida ativa respeitará a repartição prevista nos artigos 157, 158 e 159 da Constituição Federal, bem como as demais vinculações constitucionais e legais.

Art. 7º Os honorários de sucumbência devidos aos advogados públicos nos termos do art. 85, § 19, da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 – Código de Processo Civil, e o encargo legal previsto no Decreto-lei nº 1.025, de 21 de outubro de 1969, serão destacados proporcionalmente do valor pago à União pelo cessionário.

Art. 8º. A cessão de créditos cuja execução já tenha sido ajuizada implica a modificação da competência em razão da pessoa, devendo o juízo competente para as ações da Fazenda Pública remeter os autos à redistribuição.

Parágrafo único. Redistribuídos os autos, a instituição financeira prosseguirá na ação seguindo o rito do art. 824 e seguintes da Lei nº 13.105, de 2015 – Código de Processo Civil, observado o previsto no artigo 4º desta Lei.

Art. 9º. Os Estados, Distrito Federal e Municípios, mediante lei, poderão autorizar a cessão de seus créditos.

Art. 10 Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação.

4. Nas razões que fundamentaram a propositura dos dois projetos – apenas intituladas como “justificação” –, restou afirmado que:





“A presente proposição objetiva conferir à Fazenda Pública um meio alternativo de cobrança da dívida ativa, no intuito de aumentar o aproveitamento de créditos de difícil recuperação.

A cobrança da dívida ativa pela estreita via da execução fiscal muitas vezes dificulta a recuperação de créditos, justamente por se submeter às formalidades dos procedimentos administrativo e judicial.

O que se propõe é que a Fazenda Pública possa ceder a instituições financeiras esses créditos que ela própria tem dificuldade de recuperar, tornando mais econômica e eficiente sua cobrança pelo setor privado. Evidentemente, a remuneração será devida ao ente privado, mediante a aplicação de um valor de deságio.

Não se busca aqui, à revelia dos artigos 131 e 132 da Constituição, substituir as procuradorias estatais. As instituições financeiras não representarão o Estado, mas sim cobrarão créditos próprios, objeto de cessão.

Tampouco se busca por vias transversas permitir operações de crédito à revelia da legislação financeira. A operação de cessão de créditos da dívida ativa não se amolda à descrição de operação financeira no art. 29, inciso III, da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal.

Forte nessas considerações, confio na aprovação da proposição pelos eminentes Pares.”

5. Pois muito bem. Forte no art. 35, I e II, do Regimento Interno desta Procuradoria¹, aprovado pela Portaria MF de nº 36, de 24 de janeiro de 2014, a análise dos projetos de lei foi encaminhada para apreciação da Coordenação de Gestão e Estratégias de Arrecadação e Cobrança da Dívida Ativa desta Coordenação-Geral da Dívida Ativa da União já que o tema possui o condão de refletir diretamente na recuperação de milhares de créditos inscritos em dívida ativa da União.

6. Como posto, os projetos *sub examine* propõem, basicamente, a cessão de créditos inscritos em dívida ativa da União para realização de atos de cobrança por instituições de direito privado.

7. O tema não afigura-se novo. Na realidade, tal assunto, volta e meia, intitulado das mais diversas formas – cessão, securitização, terceirização da cobrança de créditos inscritos em dívida ativa, entre outros –, torna à apreciação desta Procuradoria-Geral. Aliás,

¹ **Regimento Interno da PGFN, aprovado pela Portaria MF nº 36, de 24 de janeiro de 2014;**

Art. 35. À Coordenação de Gestão e Estratégias de Arrecadação e Cobrança da Dívida Ativa compete:

I - acompanhar as ações de gestão da dívida ativa, inclusive em relação às estratégias estabelecidas, com vistas à garantia e à recuperação dos créditos inscritos;

II - propor medidas de aperfeiçoamento da gestão e das estratégias de arrecadação e cobrança, com vistas à recuperação dos créditos inscritos em dívida ativa;





em todas manifestações anteriores, esta Coordenação-Geral rechaçou cabalmente propostas semelhantes.

8. Por exemplo, no **Parecer PGFN/CDA de nº 120/2000**, concluímos pela inconstitucionalidade do Projeto de Lei do Senado nº 583/1999, que propôs a alienação de títulos extrajudiciais relativos a créditos inscritos em dívida ativa, bem como a sua cobrança pelos respectivos cessionários.

9. No **Parecer PGFN/CDA de nº 1052/2001**, cravamos o entendimento de que o Projeto de Lei do Senado nº 584/1999, que propôs a delegação da atividade de cobrança dos créditos inscritos em dívida ativa da União a advogados particulares, estava eivado de incontestável inconstitucionalidade.

10. Já no **Parecer PGFN/CDA de nº 15/2004**, concluímos pela inconstitucionalidade do Projeto de Resolução do Senado nº 57/2003, que dispunha sobre a cessão da dívida ativa dos entes municipais a instituições financeiras para a realização de sua cobrança.

11. Todavia, de todas as manifestações anteriores já exaradas por esta Coordenação-Geral a respeito do assunto, os argumentos mais veementes encontram-se dispostos no paradigmático **Parecer PGFN/CDA de nº 683/2005**.

12. Ao seu final, opinamos pela inconstitucionalidade específica do Projeto de Lei nº 3.417/2004, que pretendia regular a transferência de créditos do Programa de Recuperação Fiscal – REFIS – a entidade de direito privado.

13. Nada obstante, dada a robustez das razões utilizadas no **Parecer PGFN/CDA de nº 683/2005** – em sentido contrário, portanto, a cessão de créditos inscritos em dívida ativa da União para entidade privada dada a sua manifesta inconstitucionalidade –, permitimo-nos trazê-los à colação:





5. (...) esqueceram-se os proponentes que o crédito tributário seja da União, seja dos Estados, seja dos Municípios, estando ele inscrito em dívida ativa ou não, pois esta inscrição não lhe retira a natureza tributária, é inalienável e indisponível porque assim o quis o Poder Constituinte Originário na Constituição Federal de 1988. Tal posição está respaldada em diversos dispositivos da Carta Constitucional e, mormente, nas diversas seções do seu Capítulo I do Título VI. E mais, aquele mesmo poder jurígeno, dando amparo constitucional ao conceito legal e científico de tributo que envolve a sua cobrança mediante atividade administrativa plenamente vinculada, previu a criação de órgãos específicos no âmbito da União, dos Estados e, por simetria, dos Municípios para a realização dessa atividade nas searas administrativa e judicial.

6. Pode-se alegar como escusa do sucessivo olvido o fato de que a inalienabilidade e indisponibilidade do crédito tributário não são evidentes de per si na Carta Magna, derivam de uma necessária interpretação do conjunto normativo do sistema tributário nacional. Contudo, nem por isso tais princípios perdem a sua importância, o seu caráter limitador material das normas infraconstitucionais e deixam de saltar aos olhos dos mais atentos.

7. Com efeito, e isto é fundamental compreender, princípios constitucionais como o da igualdade, da capacidade contributiva, além da legalidade para instituição de remissões, e regras de mesma hierarquia, como as que determinam a repartição de receitas tributárias e a vinculação do produto da arrecadação de determinados tributos, são incompatíveis com qualquer ato de disposição do crédito tributário que não tenha autorização expressa na constituição, como a têm as normas de subsídio, isenção, redução da base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia, remissão (art. 150, §6º da CF/88) e a desvinculação de receitas da União – regra de caráter temporário prevista no art. 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – conforme veremos abaixo.

a) do princípio da igualdade

8. O princípio da igualdade está insculpido em nossa Carta Constitucional em diversos dispositivos, porém, na seara tributária, o que mais nos interessa, assume a seguinte feição:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

(..)

9. Com efeito, o conteúdo autônomo e determinado do princípio da igualdade ou isonomia já foi inteligentemente investigado pelo ilustre professor Celso Antônio Bandeira de Mello (in *Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1995, p. 47, grifo nosso), in verbis:



Há ofensa ao preceito constitucional da isonomia quando:

I – A norma singulariza atual e definitivamente um destinatário determinado, ao invés de abranger uma categoria de pessoas, ou uma pessoa futura e indeterminada.

II – A norma adota como critério discriminador, para fins de diferenciação de regimes, elemento não residente nos fatos, situações ou pessoas por tal modo desequiparadas. É o que ocorre quando pretende tomar o fator “tempo” – que não descansa no objeto – como critério diferencial.

III – A norma atribui tratamentos jurídicos diferentes em atenção a fator de discrimen adotado que, entretanto, não guarda relação de pertinência lógica com a disparidade de regimes outorgados.

IV – A norma supõe relação de pertinência lógica existente em abstrato, mas o discrimen estabelecido conduz a efeitos contrapostos ou de qualquer modo dissonantes dos interesses prestigiados constitucionalmente.

V – A interpretação da norma extrai dela distinções, discrimens, desequiparações que não foram professadamente assumidos por ela de modo claro, ainda que por via implícita.

10. *Do texto citado, os itens II e III nos chamam a atenção. Ora, a alienação do crédito tributário como título de livre circulação no mercado ou a permissão para a sua negociação discriminam devedores em situações idênticas (relação jurídica tributária idêntica) levando em consideração razões aleatórias, isto é, razões que obviamente não residem nos fatos, situações ou pessoas por tal modo desequiparadas e mais, a discriminação se dá por razões que não guardam qualquer relação de pertinência lógica com a disparidade de regimes outorgados.*

11. *Veja-se que com o lançamento de tais títulos no mercado o valor dos mesmos e, por consequência, do próprio débito, estaria a depender das flutuações negociais, isto é, seria livremente transacionável pelo portador do título com o seu devedor. Sendo assim, um devedor “D1” que tivesse um credor “C1” em razão de um título idêntico ao que representa a dívida de “D2” perante “C2” poderia beneficiar-se de uma eventual negociação com “C1” para o pagamento do seu débito, resgatando-o em condições melhores que “D2” ao pagar a “C2”. Em outras palavras: cada devedor, ainda que estivesse originalmente em situação idêntica a outro, estaria sujeito à volatilidade do seu credor e do mercado. Tal situação, **além de gerar remissão de crédito tributário sem lei específica, violando o §6º do art. 150 da CF/88**, não encontra amparo no princípio da isonomia tributária, pois institui tratamento desigual entre contribuintes que se encontram em situação tributária equivalente, isto é, devedores por uma obrigação tributária idêntica com o mesmo fato gerador, a mesma alíquota, a mesma base de cálculo, o mesmo período de apuração e o mesmo vencimento estariam sendo tratados de modo diverso e por razões aleatórias.*

12. *O mesmo se pode dizer quando o crédito tributário é alienado para um só credor e lhe é dado o direito de realizar transações e negociações com os seus devedores dispondo de parte do crédito (também remissão sem lei específica). Ora, resta-nos óbvia a situação de desigualdade a ser enfrentada pelo devedor que tem a falta de sorte de não ter o seu débito cedido para o novo e benevolente credor e também a situação de desigualdade gerada pelas negociações em distintos termos entre credor e devedores que se encontrem em situações equivalentes.*





13. *Acertadamente, impele observar que nem mesmo as normas que veiculam subsídios, isenções, reduções da base de cálculo, concessões de crédito presumido, anistias ou remissões violam a norma da isonomia. Todas elas respeitam a critérios objetivos relacionados às obrigações tributárias a que se referem (v.g.: seleção de fato gerador, vencimento e/ou período de apuração), além de – e isto é fundamental – estarem expressamente previstas no texto da constituição aprovado pelo Poder Constituinte Originário.*

b) princípio da capacidade contributiva

14. *De outra monta, a alienação do crédito tributário, pelas razões já expostas, implica em deixar de exigir o imposto de acordo com a capacidade contributiva de cada contribuinte devedor e, voltamos a dizer, sem a autorização constitucional expressa e necessária que se faz presente para os casos previstos no art. 150, §6º da CF/88.*

15. *Com efeito, o princípio da capacidade contributiva deriva da clássica idéia de justiça distributiva formulada pelos filósofos gregos, segundo a qual o bem do particular ocorre quando a sociedade dá a cada um o que lhe é devido de acordo com uma igualdade proporcional ou relativa, conforme a necessidade, o mérito e a importância de cada indivíduo. Realiza-se na distribuição dos benefícios e dos encargos entre os membros de uma comunidade, considerando-se a situação particular das pessoas (Maria Helena Diniz, in Dicionário jurídico. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 39).*

16. *Neste diapasão, lembra Edilson Nobre Júnior (in Princípio constitucional da capacidade contributiva. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 2001, p. 19) que Adam Smith, em sua obra “A riqueza das nações” (1776), já apontava que os indivíduos deveriam contribuir o máximo possível para a manutenção dos encargos públicos, pautando-se tal contribuição de acordo com a capacidade de cada um, representada pela retribuição desfrutada sob a proteção do Estado através da realização de obras ou prestação de serviços públicos.*

17. *Já em tempos mais recentes, disse o grande Ministro Aliomar Baleeiro (in Uma introdução à ciência das finanças. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993, p. 259) que “a capacidade contributiva do indivíduo significa sua idoneidade econômica para suportar, sem sacrifício do indispensável à vida compatível com a dignidade humana, uma fração qualquer do custo total de serviços públicos”. A este raciocínio completou Bernardo Ribeiro de Moraes (in Compêndio de direito tributário. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 120) afirmando que a norma da obediência à capacidade contributiva traduz-se como um princípio básico da justiça na distribuição da carga tributária, consistindo na vinculação de que **o imposto deve ser exigido dos administrados de acordo com a capacidade contributiva (econômica) destes. Ou seja, e aqui avançamos, a inação do Poder Público ao deixar de exigir o imposto também viola a norma-princípio.***

18. *O raciocínio apresentado acima já foi por nós desenvolvido por ocasião da lavra do PARECER PGFN/CDA Nº 1674/2002 (nota de rodapé), in litteris:*

“O princípio da capacidade contributiva nada mais é que uma das faces do princípio da isonomia tributária previsto no art. 150, III da Constituição Federal. Tal princípio não se realiza quando pessoas em idênticas situações são tratadas de modo diverso. Se “A” e “B” devem





*o mesmo tributo, com o mesmo valor, e têm o mesmo patrimônio, o Estado deve objetivar ter dos dois a mesma quantidade de dinheiro. Se "A" paga em dia e "B" não, é incorreto que este último saia em posição mais vantajosa que "A". A cobrança e posterior execução de "B" devem ser efetivadas para devolvê-lo ao estado de igualdade a "A". Desta forma, o patrimônio, rendimentos e atividades de "B" devem ser identificados na justa medida para possibilitar esta execução, colocando-o novamente em situação equivalente a "A". Neste sentido é que a execução fiscal funciona como instrumento de realização da capacidade contributiva e da igualdade tributária. **O ônus da tributação deve ser suportado igualmente por ambos e a execução fiscal é um dos mecanismos aptos a efetivar esta igualdade no plano concreto (parecer não publicado).***

19. *Dito isto, resta claro o modo como deve ser interpretado o texto constitucional que trata do tema, in verbis:*

Art. 145. (...)

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

20. *A efetividade a que se refere a norma constitucional é a própria eficácia material do princípio, é a alteração do mundo dos fatos (do ser) para adaptá-lo ao mandamento da norma (dever-ser) e isto é feito, como já mencionamos, através da cobrança administrativa vinculada e da execução fiscal. Assim, temos que a cessão, a securitização e a livre negociação do crédito tributário violam o disposto no art. 150, II e §6º, bem como no art. 145, §1º da Constituição Federal de 1988.*

c) da repartição e vinculação de receitas tributárias

21. *Outro ponto que merece atenção é o da vinculação constitucional das receitas tributárias. É sabido que, muito embora para a classificação científica dos tributos seja irrelevante a destinação de sua arrecadação, pois o que se leva em consideração é sempre o seu fato gerador (hipótese de incidência) e a sua base de cálculo (critério quantitativo da hipótese de incidência), a vinculação das receitas das diversas espécies tributárias a entidades ou finalidades específicas vem estatuída por normas constitucionais. Veja-se, para exemplo, o disposto nos artigos 157, 158 e 159, situados na Seção VI do Capítulo I do Título VI, da Constituição Federal de 1988, e art. 212, situado no Título VIII da Carta constitucional, os quais transcrevemos abaixo:*

Art. 157. Pertencem aos Estados e ao Distrito Federal:

I - o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem;

II - vinte por cento do produto da arrecadação do imposto que a União instituir no exercício da competência que lhe é atribuída pelo art. 154, I.





Art. 158. Pertencem aos Municípios:

I - o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem;

II - cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto da União sobre a propriedade territorial rural, relativamente aos imóveis neles situados, cabendo a totalidade na hipótese da opção a que se refere o art. 153, § 4º, III; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

III - cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seus territórios;

IV - vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Parágrafo único. As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, mencionadas no inciso IV, serão creditadas conforme os seguintes critérios:

I - três quartos, no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios;

II - até um quarto, de acordo com o que dispuser lei estadual ou, no caso dos Territórios, lei federal.

Art. 159. A União entregará:

I - do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados, quarenta e sete por cento na seguinte forma:

a) vinte e um inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal;

b) vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Municípios;

c) três por cento, para aplicação em programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, através de suas instituições financeiras de caráter regional, de acordo com os planos regionais de desenvolvimento, ficando assegurada ao semi-árido do Nordeste a metade dos recursos destinados à Região, na forma que a lei estabelecer;

II - do produto da arrecadação do imposto sobre produtos industrializados, dez por cento aos Estados e ao Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados.

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)

§ 1º - Para efeito de cálculo da entrega a ser efetuada de acordo com o previsto no inciso I, excluir-se-á a parcela da arrecadação do imposto de renda e proventos de qualquer natureza pertencente aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, nos termos do disposto nos arts. 157, I, e 158, I.



§ 2º - A nenhuma unidade federada poderá ser destinada parcela superior a vinte por cento do montante a que se refere o inciso II, devendo o eventual excedente ser distribuído entre os demais participantes, mantido, em relação a esses, o critério de partilha nele estabelecido.

§ 3º - Os Estados entregarão aos respectivos Municípios vinte e cinco por cento dos recursos que receberem nos termos do inciso II, observados os critérios estabelecidos no art. 158, parágrafo único, I e II.

§ 4º Do montante de recursos de que trata o inciso III que cabe a cada Estado, vinte e cinco por cento serão destinados aos seus Municípios, na forma da lei a que se refere o mencionado inciso. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

(...)

Art. 212. A União aplicará, anualmente, nunca menos de dezoito, e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios vinte e cinco por cento, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino.

(...)

22. Os excertos acima dizem respeito ao produto da arrecadação de impostos federais, estaduais e municipais, mas também a própria Constituição vincula a determinadas finalidades as receitas de taxas (art. 145, II), contribuições de melhoria (art. 145, III), empréstimos compulsórios (art. 148, parágrafo único), contribuições sociais (art. 40, art. 149, 2ª parte e parágrafo único; art. 167, XI; art. 195 caput; art. 198, §1º; art. 204, caput; art. 212, §4º e §5º; art. 239 caput e §1º), contribuições de intervenção no domínio econômico (art. 149, 2ª parte, art. 177, §4º, II), contribuições de interesse das categorias profissionais e econômicas (art. 149, 2ª parte) e contribuições para o custeio do serviço de iluminação pública (art. 149-A), além de outras tantas normas de vinculação de receitas tributárias incluídas no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT (v.g. arts. 56, 60, 74, 75, 77, 80, 82, 84, 90). Enfim, há uma miríade de normas constitucionais que vinculam o produto da arrecadação de **todos os entes políticos**.

23. Desse modo, nem todos os recursos arrecadados através da cobrança de tributos serão destinados ao ente político que os instituiu e nem todo o montante destinado ao ente político instituidor será de sua livre disposição em políticas públicas. Têm-se, no caso, várias hipóteses de vinculação constitucional de receitas tributárias a serem repartidas entre os diversos entes da federação e, num segundo plano, a serem destinadas a finalidades específicas expressamente discriminadas na Constituição. Sendo assim, resta evidente a indisponibilidade dos créditos tributários de quaisquer espécies, por cobrar ou já arrecadados, inscritos ou não em dívida ativa. **Não há, desta forma, que se cogitar sobre a possibilidade de o Poder Público realizar liberalidades não previstas expressamente na Constituição com créditos cujo produto não irá lhe pertencer ou está afetado a determinada finalidade, sob pena de burla às normas de repartição de receitas ou incidência em desvio de finalidade.**

24. Com efeito, se o raciocínio lógico dos argumentos não convence, resta lembrar que o Poder Constituinte Originário deixou clara a limitação da disponibilidade dos recursos obtidos com a arrecadação de impostos (isto porque as demais espécies tributárias já possuem destinação especificada nas suas próprias normas constitucionais instituidoras), veja-se:



Art. 167. São vedados:

(...)

IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

(...)

25. Ora, não é preciso ter uma visão profundamente aguçada para concluir que **quaisquer vinculações de receitas de tributos em geral a órgão, fundo ou despesa somente poderão ser criadas mediante emenda constitucional e qualquer desvinculação das respectivas destinações constitucionais também dependerá de norma de mesma hierarquia.**

26. Com efeito, atendendo ao raciocínio acima disposto, a atual desvinculação de 20% (vinte por cento) da arrecadação da União de impostos e contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico somente foi possível após a aprovação da Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003, alterando o art. 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, nos termos que se seguem:

Art. 76. É desvinculado de órgão, fundo ou despesa, no período de 2003 a 2007, vinte por cento da arrecadação da União de impostos, contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, já instituídos ou que vierem a ser criados no referido período, seus adicionais e respectivos acréscimos legais. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

§1º O disposto no caput deste artigo não reduzirá a base de cálculo das transferências a Estados, Distrito Federal e Municípios na forma dos arts. 153, § 5º; 157, I; 158, I e II; e 159, I, a e b; e II, da Constituição, bem como a base de cálculo das destinações a que se refere o art. 159, I, c, da Constituição. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

§2º Excetua-se da desvinculação de que trata o caput deste artigo a arrecadação da contribuição social do salário-educação a que se refere o art. 212, § 5º, da Constituição. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 27, de 2000)

27. Outrossim, é conhecido o empenho com que os Estados e Municípios lutam para fazer aprovar no Congresso Nacional norma de igual envergadura que lhes possibilite desvincular parte de suas receitas arrecadadas. Tal fato deriva do notório conhecimento de nossa classe política de que a desvinculação de receitas tributárias está a depender de norma constitucional.

d) da cobrança do crédito tributário através de órgãos específicos



28. *Conforme já mencionamos, a Constituição Federal de 1988 trouxe, no que diz respeito à cobrança administrativa e judicial do crédito tributário, um regime jurídico próprio, dando amparo constitucional ao conceito legal e científico de tributo que envolve a sua cobrança mediante atividade administrativa plenamente vinculada. Previu, a Carta Maior, a criação de órgãos específicos no âmbito da União, dos Estados e, por simetria, dos Municípios para a realização dessa atividade nas searas administrativa e judicial. Sobre esse regime jurídico já emitimos nossa opinião no suso citado PARECER PGFN/CDA Nº 015/2004, que analisou a cessão da dívida ativa dos municípios para a cobrança por instituições financeiras. Sendo assim, pedimos licença para colacionar excertos daquele texto,ipsis litteris (grifos no original):*

“12. Em outra oportunidade, por ocasião da análise do Projeto de Lei do Senado nº 584/99, onde se pretendia delegar a cobrança de créditos inscritos em Dívida Ativa da União a advogado particular, foi emitido por esta Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – PGFN o PARECER Nº 1052/2001 – PGFN/CDA, de nossa lavra, do qual pedimos vênia para transcrever partes, por tratar de assunto análogo, embora dizendo respeito a uma outra esfera federativa, in verbis:

“5. O artigo 1º do projeto de lei sob análise traz a seguinte expressão: ‘A Fazenda Nacional poderá delegar...’. Aqui reside o cerne da questão e a grande inconstitucionalidade do projeto proposto. É que a Constituição Federal de 1988, ao dispor sobre a competência da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, não permite seja feita tal delegação. Veja-se a respeito a redação do dispositivo da Carta Constitucional, verbis:

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

(...)

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

6. Ora, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – PGFN, por força do art. 2º, I, “b”, da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993, é compreendida como órgão de direção superior da Advocacia-Geral da União – AGU. Desta maneira, permitir-se à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional delegar suas funções de representação judicial da União para advogados particulares significaria clara violação ao caput do art. 131 da Constituição Federal, pois este somente permite à AGU a representação



direta ou através de órgão vinculado, nunca através de advogado particular.

7. O projeto apresentado também viola a Constituição Federal em outro ponto. É que o §3º do art. 131, da Carta Magna (citado acima) contém dispositivo expresso dando competência privativa à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para representar a União na execução da dívida ativa de natureza tributária, observado o disposto em lei. Esta lei, existente ou que vier a ser aprovada, não implica em possibilidade de delegação da competência, pois, se assim o fosse, implicaria em esvaziamento da eficácia do próprio dispositivo constitucional. A observância da lei é apenas para normatizar o modo de exercício de tal competência e não para fulminá-la. Deve-se ainda observar que quando o constituinte originário quis autorizar a delegação da competência privativa da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional fê-lo expressamente no art. 29, §5º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, inclusive determinando para quem tal competência poderia ser delegada, verbis:

Art. 29. Enquanto não aprovadas as leis complementares relativas ao Ministério Público e à Advocacia-Geral da União, o Ministério Público Federal, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, as Consultorias Jurídicas dos Ministérios, as Procuradorias e Departamentos Jurídicos de autarquias federais com representação própria e os membros das Procuradorias das Universidades fundacionais públicas continuarão a exercer suas atividades na área das respectivas atribuições.

(...)

§5º Cabe à atual Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, diretamente ou por delegação, que pode ser ao Ministério Público Estadual, representar judicialmente a União nas causas de natureza fiscal, na área da respectiva competência, até a promulgação das leis complementares previstas neste artigo.

8. Aliás, cabe aqui fazer uma ressalva porque, mesmo que a Constituição Federal dispusesse explicitamente sobre a possibilidade de delegação de tal competência, esta não poderia ser feita, pela própria natureza da atividade, a advogado particular. Seria necessário que o texto constitucional mencionasse expressamente a possibilidade de delegação **para a área privada** para que tal ocorresse. Este é o espírito da Constituição e do próprio art. 29, §5º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, ao abrir, excepcionalmente, a possibilidade de delegação ao



Ministério Público Estadual (órgão público) das atribuições da PGFN. Presume-se aqui que o constituinte originário imaginou que a maior distância que a competência da PGFN poderia ter em relação à administração pública federal seria a sua delegação a determinado órgão público estadual. Inimaginável, portanto, a delegação para a área privada.

9. Com efeito, a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), recepcionada pela Carta Constitucional de 1988 como lei complementar, em seu art. 3º, ao trazer a definição de tributo, deixa bem clara a natureza publicística da atividade de cobrança, verbis:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

10. Ora, se a cobrança somente poderá se dar mediante atividade administrativa plenamente vinculada, fica de todo clara sua natureza jurídica como típica de Estado. Aliás, nem era necessário que a lei o dissesse, pois o poder de tributar do Estado está, indubitavelmente, situado no núcleo do seu poder de império e a atividade de cobrança nada mais é que um complemento daquele poder.

11. Continuando com o desenvolvimento do raciocínio, se a atividade de cobrança judicial e extrajudicial de tributos é atividade típica de Estado, tem-se que é indelegável para a esfera privada. Assim já decidiu o Supremo Tribunal Federal – STF apreciando pedido de Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1717 – DF, verbis:

EMENTA: - DIREITO CONSTITUCIONAL E ADMINISTRATIVO. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 58 E SEUS PARÁGRAFOS DA LEI FEDERAL Nº 9.649, DE 27.05.1998, QUE TRATAM DOS SERVIÇOS DE FISCALIZAÇÃO DE PROFISSÕES REGULAMENTADAS.

1. (...)

2. (...)

3. (...)

4. Quanto ao mais, porém, as considerações da inicial e do aditamento de fls. 123/125 levam ao reconhecimento da plausibilidade jurídica da Ação, satisfeito, assim, o primeiro requisito para a concessão da medida cautelar (“fumus boni iuris”). Com efeito, não parece possível, a um primeiro exame, em face do ordenamento constitucional, mediante a interpretação conjugada dos artigos 5º, XIII, 22, XVI, 21, XXIV,





70, parágrafo único, 149 e 175 da C.F., a delegação, a uma entidade privada, de atividade típica de Estado, que abrange até poder de polícia, de tributar e de punir, no que tange ao exercício de atividades profissionais.

5. (...)

6. (...)

7. (...)

8. **Medida Cautelar deferida, por maioria de votos, para suspensão da eficácia do "caput" e demais parágrafos do mesmo artigo, até o julgamento final da Ação".**

13. Com efeito, guardando as devidas proporções já que não há previsão constitucional explícita a respeito da advocacia pública dos municípios, os argumentos suso transcritos também o servem para o caso sob exame. Isto porque traduzem o espírito do legislador constituinte e do legislador complementar no sentido de que a execução e cobrança administrativa ou judicial da dívida ativa, seja ela da União, dos Estados ou dos municípios, é atividade típica de estado e, como tal, indelegável a entidades privadas, conforme orientação do Supremo Tribunal Federal.

14. Aliás, assim está claramente disposto no próprio Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966):

Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição.

§ 1º A atribuição compreende as garantias e os privilégios processuais que competem à pessoa jurídica de direito público que a conferir.

§ 2º A atribuição pode ser revogada, a qualquer tempo, por ato unilateral da pessoa jurídica de direito público que a tenha conferido.

§ 3º Não constitui delegação de competência o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos.

15. A este dispositivo do CTN foram tecidos os seguintes comentários pelo consagrado professor e saudoso Ministro Aliomar Baleeiro (in *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000. p. 80, grifo nosso), *ipsis litteris*:

"A delegação para arrecadação ou fiscalização é restrita às Pessoas de Direito Público. O CTN usa da palavra 'cometimento' para o caso de o governo competente incumbir desses atos uma Pessoa de Direito Privado, seja como encargo, seja como função. A delegação pode ser elemento característico da contribuição parafiscal, mas o governo competente





pode impor ao particular, como um ônus, a tarefa de arrecadar o tributo.

Um imposto sobre entradas em diversões, bilhetes de passagens ou fretes, p. ex., pode ser arrecadado pelo transportador ao receber o preço de seus serviços. Ou por teatro ou cinema na bilheteria. Não há delegação, mas encargo. Geralmente, a delegação envolve, também, um interesse da Pessoa de Direito Público, que a recebe e assim se torna beneficiária de toda ou parte da arrecadação”.

16. No mesmo caminho seguem os comentários de Sacha Calmon (in Curso de direito tributário brasileiro. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 432, grifo nosso), verbo ad verbum:

“O artigo 7º fixa a regra da indelegabilidade da competência tributária, vez que esta é de atribuição constitucional, mas admite que as funções de arrecadar e fiscalizar tributos ou de executar leis, serviços, atos e decisões administrativas em matéria tributária podem ser transferidas de uma para outra pessoa de Direito Público, incluindo as garantias e privilégios processuais das pessoas delegantes (§1º), podendo a delegação ser unilateralmente revogada (§2º). De observar, também, que é possível incumbir a pessoas de Direito Privado, naturais e jurídicas, a função ou o encargo de arrecadar tributos, nesta última hipótese contra a vontade da própria pessoa, sem que esta atribuição ou cometimento constitua delegação de competência, de resto impossível, porquanto a ninguém é dado legislar em matéria tributária, poder este exclusivo dos órgãos estatais legislativos (princípio da legalidade)”.

17. Dos excertos extrai-se que somente é possível cometer às pessoas de direito privado a função ou o encargo de arrecadar tributos, isto é, de receber o seu pagamento através de contrato ou lei tributária que institua a obrigação, nunca de exigir o seu pagamento judicial ou extrajudicialmente. Aliás, exigir, por implicar em exercício do direito de crédito e em ato de autoridade impositivo do cumprimento de determinado dever, está bem mais próximo de fiscalizar do que de arrecadar. E, como vimos, a função de fiscalizar somente pode ser atribuída por uma pessoa jurídica de direito público a outra.

18. Neste ponto, estabelecendo uma digressão no raciocínio, ainda que se entendesse que é possível a atribuição a pessoas de direito privado da função de exigir tributos, restaria a necessidade de se compor o art. 6º do projeto com o art. 7º, §2º do Código Tributário Nacional, que estabelece o poder da pessoa jurídica de direito público de, unilateralmente, revogar quaisquer atribuições concedidas. Há aqui, inegavelmente, sucessivas violações ao art. 7º do CTN, norma com status de lei complementar.





19. *E mais – agora voltando a raciocinar com os dispositivos constitucionais – por simetria ao modelo federal, que reserva a execução e cobrança da dívida ativa de natureza tributária a órgão integrante da administração pública federal (no caso a PGFN) e reserva as competências de representação judicial e consultoria jurídica dos Estados e Distrito Federal aos respectivos Procuradores de carreira (ver art. 132 da CF/88), salvo exceção constitucionalmente expressa (v.g. art. 29, §5º do ADCT), não podem os municípios delegar a correspondente competência a órgãos não pertencentes às suas estruturas administrativas, sob pena de violação ao modelo previsto pelo poder constituinte originário .*

20. *Relevante esclarecer que o princípio da simetria acima invocado é princípio constitucional que limita a competência das cartas constitucionais estaduais e leis orgânicas municipais na organização dos respectivos entes da República Federativa do Brasil, restringindo o seu conteúdo aos princípios e regras adotados pela constituição federal para a organização da União e, no caso dos municípios, também sofrendo a limitação dos princípios e regras adotados para a organização dos respectivos Estados. Trata-se de delimitação constitucional às autonomias estaduais e municipais no seu poder de gerir os próprios negócios. Em relação aos municípios, vem estatuída no caput do art. 29 da Constituição Federal de 1988, in verbis:*

Art. 29. O Município reger-se-á por lei orgânica, votada em dois turnos, com o interstício mínimo de dez dias, e aprovada por dois terços dos membros da Câmara Municipal, que a promulgará, atendidos os princípios estabelecidos nesta Constituição, na Constituição do respectivo Estado e os seguintes preceitos: [...] (grifo nosso).

21. *Pontes de Miranda, comentando dispositivo com redação semelhante (art. 13 da Constituição Federal de 1967, já com a emenda de 1969) contido na Constituição anterior, que dizia respeito não exclusivamente aos Estados-membros, já que aquela carta não concedia o poder de auto-gestão aos municípios e sim destes aos Estados, assim concluiu, *ipsis litteris*:*

“Cabe aos Estados-membros a elaboração das suas Constituições e das suas leis. Mas, no elaborá-las, hão de respeitar os princípios básicos da Constituição federal. Não são eles todos os a que devem obedecer, são os que precisam ser observados depois de tida por inicial a sua qualidade de Estados-membros. Dentre os princípios põe-se em relevo, por exemplo, o da ligação dos Estados-membros entre si como membros do Estado federal. Em verdade, nenhuma Constituição ou lei estadual pode ser feita fora do âmbito que lhe permite e impõe a subordinação de todas à mesma unidade de direito das gentes” (Comentários à constituição de 1967. 2. ed. t. 2. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973. p. 286).



22. A adoção do princípio da simetria entre nós não deriva tão somente da letra da Carta magna federal, mas também da atuação de seu intérprete maior e definitivo: o Supremo Tribunal Federal, em inúmeros pronunciamentos. Neste ponto, convém trazer à baila julgado proferido pela corte constitucional no Recurso Extraordinário nº 223037 – SE, cujo relator foi o Exmo. Sr. Ministro Maurício Corrêa (DJ de 02.08.2002, p. 61), verbo ad verbum:

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SERGIPE. COMPETÊNCIA PARA EXECUTAR SUAS PRÓPRIAS DECISÕES: IMPOSSIBILIDADE. NORMA PERMISSIVA CONTIDA NA CARTA ESTADUAL. INCONSTITUCIONALIDADE. 1. As decisões das Cortes de Contas que impõem condenação patrimonial aos responsáveis por irregularidades no uso de bens públicos têm eficácia de título executivo (CF, artigo 71, § 3º). Não podem, contudo, ser executadas por iniciativa do próprio Tribunal de Contas, seja diretamente ou por meio do Ministério Público que atua perante ele. Ausência de titularidade, legitimidade e interesse imediato e concreto. 2. A ação de cobrança somente pode ser proposta pelo ente público beneficiário da condenação imposta pelo Tribunal de Contas, por intermédio de seus procuradores que atuam junto ao órgão jurisdicional competente. 3. Norma inserida na Constituição do Estado de Sergipe, que permite ao Tribunal de Contas local executar suas próprias decisões (CE, artigo 68, XI). Competência não contemplada no modelo federal. Declaração de inconstitucionalidade, incidenter tantum, por violação ao princípio da simetria (CF, artigo 75). Recurso extraordinário não conhecido (grifo nosso).

23. Neste julgado, o Ministro Relator, após rechaçar a possibilidade da própria corte de contas executar judicialmente os seus julgados, foi claro em seu voto vencedor ao afirmar que: [...] "tal incumbência, estranha às suas atribuições, deve ser realizada pelos órgãos próprios da Administração Pública, a exemplo da Advocacia-Geral da União e das Procuradorias dos Estados". Tal manifestação demonstra o entendimento de que o princípio da simetria abarca a Seção II do Capítulo IV do Título IV da Constituição Federal de 1988 e que a representação judicial dos entes políticos deve ser feita sempre pelos órgãos próprios da administração pública".

29. A cobrança do crédito tributário por órgãos específicos também ganhou na seara federal amparo infraconstitucional nos artigos 1º e 12, incisos II e V da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993, in litteris:

**Art. 1º - A Advocacia-Geral da União é a instituição que representa a União judicial e extrajudicialmente.
(...)**



Art. 12 - À Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, órgão administrativamente subordinado ao titular do Ministério da Fazenda, compete especialmente:

(...)

II - representar privativamente a União, na execução de sua dívida ativa de caráter tributário;

(...)

V - representar a União nas causas de natureza fiscal.

Parágrafo único - São consideradas causas de natureza fiscal as relativas a:

I - tributos de competência da União, inclusive infrações à legislação tributária;

II - empréstimos compulsórios;

III - apreensão de mercadorias, nacionais ou estrangeiras;

IV - decisões de órgãos do contencioso administrativo fiscal;

V - benefícios e isenções fiscais;

VI - créditos e estímulos fiscais à exportação;

VII - responsabilidade tributária de transportadores e agentes marítimos;

VIII - incidentes processuais suscitados em ações de natureza fiscal.

30. A violação a estes dispositivos se dá nos mesmos moldes a que já se fez alusão por ocasião da colacionada análise do art. 131 da Constituição Federal. Observamos que a matéria vem tratada em lei complementar, por exigência constitucional do artigo citado, que faz menção expressa à competência privativa da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para representar a União na execução de sua dívida ativa de caráter tributário.

31. Desse modo, a cobrança administrativa ou judicial de créditos tributários da União, Estados ou Municípios somente poderá ocorrer através de órgãos próprios do ente político respectivo ou de outras pessoas jurídicas de direito público e, no caso da União, somente a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – PGFN tem competência para representá-la em juízo na execução fiscal destinada à cobrança de sua dívida ativa”.

14. De clareza solar as razões externadas por esta Coordenação-Geral no **Parecer PGFN/CDA de nº 683/2005**. Seja com fulcro em normas constitucionais explícitas, seja com base naquelas de cunho implícito, a cessão de créditos inscritos em dívida ativa da União para entidades privadas, tal como proposto pelos projetos de lei *sub examine*, **revelam-se eivadas de patente inconstitucionalidade**.

15. Como posto, em argumentação inicial, o **Parecer PGFN/CDA de nº 683/2005** sustenta que qualquer tentativa de alienar créditos inscritos em dívida ativa da União para entidades privadas **esbarra frontalmente no superprincípio da indisponibilidade do interesse público**.



16. Nada mais verdadeiro. Ora, segundo tal postulado, que estabelece balizas, alicerces e diretivas fundamentais para o funcionamento de todo o regime de Direito Público, os créditos públicos, notadamente aqueles já inscritos em dívida ativa – já que gozam de espécie de legitimidade reforçada – são, via de regra, inalienáveis e indisponíveis.

17. Talvez por isso, como muito bem explanado no indigitado arrazoado, o legislador constituinte teve o cuidado de estabelecer no §6º do art. 150 da Constituição da República, *ipsis litteris* algumas poucas exceções à regra comum, que prega justamente a indisponibilidade dos créditos tributários. Vejamos novamente:

Art. 150 (...)

§6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.

(destacamos)

18. De conseguinte, forte na regra constitucional elencada, apenas através de lei específica, poderá o legislador ordinário dispor sobre o assunto. E mais, somente poderá fazê-lo através de instrumentos específicos: subsídios, isenções, reduções de base de cálculo, concessões de créditos presumidos, anistias e/ou remissões.

19. Daí porque a utilização de qualquer outro meio, forma ou instrumento jurídico destinado a contornar, ainda que indiretamente, a regra estipulada pelo §6º do art. 150 da Constituição da República – cessão de créditos inscritos em dívida ativa da União para entidades privadas, por exemplo –, **resultará em patente inconstitucionalidade.**

20. Como também muito bem pontuado no **Parecer PGFN/CDA de nº 683/2005** – onde discorre de modo acurado sobre o princípio da igualdade tributária –, independentemente da forma através do qual o legislador pretenda viabilizar a alienação dos créditos inscritos em dívida ativa da União a entidades privadas, a utilização deste





modelo jamais conseguiria preservar o princípio da igualdade tributária, tal como insculpido no inciso II, do art. 150 da Constituição Federal²:

Art. 150 (...)

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

(destacamos)

21. Isto porque o procedimento previsto no Projeto de Lei de nº 3.777, de 2015, não afigura-se adequado a assegurar que as entidades privadas, que eventualmente saírem-se vencedoras de determinado certame licitatório, atuarão de modo isonômico em relação ao contribuinte.

22. Muito pelo contrário. Aliás, decorre da realidade prática que cada entidade privada atue de modo diferenciado, ou seja, de acordo com os seus próprios princípios, missões, valores e *expertises*.

23. Deveras, sendo possível a realização de cobranças, transações ou mesmo negociações de valores por distintas entidades privadas – especialmente havendo sujeitos passivos de créditos inscritos em dívida ativa da União em semelhante situação original –, restará, como bem sublinhado no **Parecer PGFN/CDA de nº 683/2005, cabalmente violado o princípio da igualdade tributária – art. 150, II, da Constituição Federal.**

24. Um pouco mais adiante, passa o **Parecer PGFN/CDA de nº 683/2005** a tratar sobre a necessária observância de mais um importante postulado constitucional: o princípio da capacidade contributiva.

25. De fato, a cessão de créditos inscritos em dívida ativa da União não apenas ofusca o princípio da igualdade tributária, firmado no inciso II, do art. 150 da Constituição da

² Art. 150 (...)

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;



República, como também vulnera um dos seus mais importantes corolários: o princípio da capacidade contributiva, explicitamente previsto no §1º do art. 145 da Constituição Federal. Vejamos:

Art. 145 (...)

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

(destacamos)

26. Como é cediço, o princípio da capacidade contributiva classifica-se como uma cláusula constitucional de destaque. Na seara tributária, área específica a que serve, visa efetivar a chamada justiça fiscal. Na prática, este princípio se concretiza com a cobrança adequada, efetiva e justa do crédito tributário de todo aquele contribuinte que se encontre em semelhante situação de sujeição passiva.

27. Adequada significa que a cobrança realizar-se-á através de atividade plenamente vinculada, pré-estabelecida e, portanto, conhecida tanto pela Administração, quanto pela massa de contribuintes. Efetiva quer dizer que, em caso de recalcitrância, culminará na propositura da respectiva ação de execução fiscal e expropriação forçada. Justa significa que a cobrança atingirá todos aqueles contribuintes que se encontrem em semelhante situação de sujeição passiva.

28. Ora, transferindo-se os créditos inscritos em dívida ativa da União para entidades privadas, nada assegurará que a realização da sua cobrança observará alguma baliza una, harmônica ou pré-estabelecida, nem que esta, muito menos, produzirá qualquer efeito prático uniforme.

29. Mais uma vez, como cada entidade privada atuará de acordo com os seus próprios princípios, missões, valores e *expertises* – **é dizer, longe dos estreitos trilhos da legalidade, que não lhe vincula** – certamente restarão prejudicados inúmeros sujeitos



passivos em detrimento de outros. **Nada mais ofensivo ao princípio da capacidade contributiva!**

30. Bem assim, mais uma vez estamos de acordo com as razões externadas no **Parecer PGFN/CDA de nº 683/2005** segundo o qual a cessão de créditos inscritos em dívida ativa da União **também ofende o princípio da capacidade contributiva, conforme disposto no §1º do art. 145 da Constituição Federal.**

31. Mais à frente, o **Parecer PGFN/CDA de nº 683/2005** passa a discorrer sobre uma outra problemática: as chamadas repartições e vinculações das receitas, que incidem especificamente para aquelas de natureza tributária.

32. A matéria encontra-se disposta nos arts. 157, 158, 159, 167, IV, e 212 da Constituição Federal. Como após a aprovação do **Parecer PGFN/CDA de nº 683/2005** tais dispositivos sofreram algumas alterações – introduzidas pelas Emendas Constitucionais de nº 55, 2007 e 84, de 2014 – achamos por bem lista-los:

Art. 157. Pertencem aos Estados e ao Distrito Federal:

I - o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem;

II - vinte por cento do produto da arrecadação do imposto que a União instituir no exercício da competência que lhe é atribuída pelo art. 154, I.

Art. 158. Pertencem aos Municípios:

I - o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem;

II - cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto da União sobre a propriedade territorial rural, relativamente aos imóveis neles situados, cabendo a totalidade na hipótese da opção a que se refere o art. 153, § 4º, III; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

III - cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seus territórios;

IV - vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.



Parágrafo único. As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, mencionadas no inciso IV, serão creditadas conforme os seguintes critérios:

I - três quartos, no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios;

II - até um quarto, de acordo com o que dispuser lei estadual ou, no caso dos Territórios, lei federal.

Art. 159. A União entregará: (Vide Emenda Constitucional nº 55, de 2007)

I - do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados, 49% (quarenta e nove por cento), na seguinte forma: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 84, de 2014)

a) vinte e um inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal;

b) vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Municípios;

c) três por cento, para aplicação em programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, através de suas instituições financeiras de caráter regional, de acordo com os planos regionais de desenvolvimento, ficando assegurada ao semi-árido do Nordeste a metade dos recursos destinados à Região, na forma que a lei estabelecer;

d) um por cento ao Fundo de Participação dos Municípios, que será entregue no primeiro decêndio do mês de dezembro de cada ano; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 55, de 2007)

e) 1% (um por cento) ao Fundo de Participação dos Municípios, que será entregue no primeiro decêndio do mês de julho de cada ano; (Incluída pela Emenda Constitucional nº 84, de 2014)

II - do produto da arrecadação do imposto sobre produtos industrializados, dez por cento aos Estados e ao Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados.

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)

§1º Para efeito de cálculo da entrega a ser efetuada de acordo com o previsto no inciso I, excluir-se-á a parcela da arrecadação do imposto de renda e proventos de qualquer natureza pertencente aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, nos termos do disposto nos arts. 157, I, e 158, I.

§2º A nenhuma unidade federada poderá ser destinada parcela superior a vinte por cento do montante a que se refere o inciso II, devendo o eventual excedente ser distribuído entre os demais participantes, mantido, em relação a esses, o critério de partilha nele estabelecido.





§3º Os Estados entregarão aos respectivos Municípios vinte e cinco por cento dos recursos que receberem nos termos do inciso II, observados os critérios estabelecidos no art. 158, parágrafo único, I e II.

§4º Do montante de recursos de que trata o inciso III que cabe a cada Estado, vinte e cinco por cento serão destinados aos seus Municípios, na forma da lei a que se refere o mencionado inciso. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

(...)

Art. 167. São vedados:

(...)

IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades de administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

(...)

Art. 212. A União aplicará, anualmente, nunca menos de dezoito, e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios vinte e cinco por cento, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino.

33. Como posto, a indigitada matéria – repartição de receitas tributárias –, encontra fundamento direto no texto constitucional. Bem por isso, não nos parece adequado possa a União, sem qualquer autorização constitucional, dispor deliberadamente sobre determinadas receitas tributárias já que estas sequer lhe pertencem efetivamente, mas sim a outros entes federativos – Distrito Federal, aos Estados e Municípios.

34. Lado outro, a previsão contida no art. 6º do Projeto de Lei de nº de nº 3.777, de 2015, segundo a qual “a arrecadação decorrente da cessão de créditos da dívida ativa respeitará a repartição prevista nos artigos 157, 158 e 159 da Constituição Federal, bem como as demais vinculações constitucionais e legais”, não tem o condão de rechaçar os argumentos acima delineadas.

35. O motivo é um só: nenhuma lei ordinária tem a aptidão de contornar, por vias transversas, uma norma constitucional já que de superior estatura. Querendo o legislador



alterar as regras que regulam as repartições de receitas tributárias, teria que fazê-lo através de necessária reforma constitucional – emenda constitucional.

36. De mais a mais, mesmo ultrapassados os graves empecilhos acima enumerados, nunca é demais lembrar que o inciso IV do art. 167 da Constituição Federal veda a vinculação de receitas tributárias a órgão, fundo ou despesa.

37. Desse modo, também com fulcro no inciso IV do art. 167 da Constituição Federal, a cessão de créditos tributários inscritos em dívida ativa pela União restaria, na prática, juridicamente incontornável, eis que nenhum órgão da União ou fundo estaria autorizado a fazê-lo.

38. De conseguinte, novamente compartilhamos dos fundamentos expostos no **Parecer PGFN/CDA de nº 683/2005** segundo o qual a **cessão de créditos inscritos em dívida ativa da União esbarra nos arts. 157, 158, 159, 167, IV, e 212 da Constituição Federal, que regulam as chamadas repartições e vinculações das receitas tributárias.**

39. Finalmente, como muito bem declinado no **Parecer PGFN/CDA de nº 683/2005**, bem ainda no **Parecer PGFN/CDA de nº 015/2004**, a cobrança dos créditos inscritos em dívida ativa da União realizar-se-á mediante atuação de órgãos específicos, quais sejam, a **Advocacia-Geral da União** e a **Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional**.

40. Tal entendimento decorre de normas afixadas no *caput* do art. 131 e §3º da Constituição Federal, na seção II, do capítulo IV, intitulada “*das funções essenciais à justiça*”. Vejamos:

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

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





41. Como posto, por vontade direta do legislador constituinte originário, a Advocacia-Geral da União é a instituição que **diretamente**, ou, no máximo, **através de órgão a ela vinculado**, representará a União judicial ou extrajudicialmente.

42. A maisnada cessão de créditos inscritos em dívida ativa da União para entidades privadas tal como proposta pelos projetos de lei sob apreciação, além de entrar em choque explícito com os comandos dispostos no *caput* do art. 131 da Constituição Federal, também incide em vício de extrema gravidade: nega o caráter essencial – Função Essencial à Justiça – da Advocacia-Geral da União e, por isso, desvirtua o próprio espírito da Constituição da República.

43. Não bastasse tudo isso, dispõe claramente o §3º do art. 131 da Constituição Federal que *“na execução da dívida ativa de natureza tributária, a representação da União cabe à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional”*. Ora, não há como propor arremedos a uma norma tão transparente. Não, ao menos, mediante normas de inferior estatura jurídica.

44. E que ninguém venha a afirmar que o trecho final *“observado o disposto em lei”*, constante da parte final do §3º do art. 131 da Constituição Federal, teria o condão de, por ventura, autorizar a cessão de créditos inscritos em dívida ativa da União para entidades privadas, mediante aprovação de lei específica.

45. Como bem consignado no **Parecer PGFN/CDA de nº 015/2004**, tal postura implicaria tornar letra morta, ou esvaziar completamente, o comando principal que lhe antecede – *“na execução da dívida ativa de natureza tributária, a representação da União cabe à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional”*.

46. Tal além de não combinar com a lógica e o bom senso, caminha também em sentido diametralmente oposto as mais mezinhas regras de hermenêutica constitucional que advogam a aplicação das normas constitucionais em sua máxima efetividade.

47. Outrossim, novamente estamos de acordo com as razões consignadas no **Parecer PGFN/CDA de nº 683/2005**, bem como no **Parecer PGFN/CDA de nº 015/2004**, segundo os quais a cessão de créditos inscritos em dívida ativa da União **ofusca também**



Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
Coordenação-Geral da Dívida Ativa da União

Registro nº 393395/2015
Registro nº 393599/2015

as normas dispostas tanto no caput do art. 131, como no seu §3º, da Constituição Federal.

48. De posto, seja com base nas razões anteriormente já expendidas por esta Coordenação-Geral – **Parecer PGFN/CDA de nº 120/2000, Parecer PGFN/CDA de nº 1052/2001, Parecer PGFN/CDA de nº 15/2004 e Parecer PGFN/CDA de nº 683/2005** –, seja com escora nos fundamentos acima declinados, **NÃO estamos de acordo** com a proposta constante do Projeto de Lei Complementar de nº 181, de 2015 e do Projeto de Lei de nº 3.777, de 2015, que dispõem sobre a cessão de créditos inscritos em dívida ativa da União para instituições de direito privado. Opinamos, por isso, pela **TOTAL REJEIÇÃO DOS PROJETOS.**

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, 26 de outubro de 2015.


RODRIGO SAMPAIO CORRÊA
Procurador da Fazenda Nacional

Aprovo. Encaminhe-se à Assessoria Parlamentar da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em de de 2015.


LUIZ ROBERTO BEGGIORA
Diretor do Departamento de Gestão da Dívida Ativa da União



Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional

DESPACHO

Documento: Registros nº 393395/2015 e 393599/2015.

Assunto: Parecer PGFN/CDA subscrito pelo Procurador da Fazenda Nacional Rodrigo Sampaio Côrrea. Trata-se do exame do Projeto de Lei Complementar de nº 181, de 2015 e do Projeto de Lei de nº 3.777, de 2015, que dispõem sobre a cessão de créditos inscritos em dívida ativa da União a instituições de direito privado e dão outras providências.

Aprovo. Encaminhe-se à Assessoria para Assuntos Parlamentares do Gabinete do Ministro da Fazenda.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 27 de outubro de 2015.

PAULO ROBERTO RISCADO JUNIOR
Procurador-Geral da Fazenda Nacional

