

GRANDES QUESTÕES ATUAIS DO DIREITO TRIBUTÁRIO

12º volume

Coordenador

VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA

Autores

Aurélio Pitanga Seixas Filho	Humberto Ávila
Betina Treiger Grupenmacher	Ives Gandra da Silva Martins
Clélio Chiesa	James Marins
Daniel Vitor Bellan	José Eduardo Soares de Melo
Daniele Souto Rodrigues	Luís Eduardo Schoueri
Eduardo Domingos Bottallo	Luiz Carlos de Andrade Jr.
Eduardo Fortunato Bim	Marciano Seabra de Godoi
Edvaldo Brito	Natanael Martins
Fernando Facury Scaff	Paulo Roberto Lyrio Pimenta
Gabriel Lacerda Troianelli	Raquel Cavalcanti Ramos Machado
Guilherme Cezaroti	Roberto Ferraz
Helena Taveira Tôrres	Sacha Calmon Navarro Coêlho
Hugo de Brito Machado	Schubert de Farias Machado
Hugo de Brito Machado Segundo	Sergio André Rocha

DIALÉTICA

São Paulo - 2008

1. Considerações Propedêuticas: a Execução Fiscal e os Princípios Tributários e Processuais em Jogo. 2. O Metacritério para Solução de Possíveis Conflitos entre o CPC e a LEF. 3. A Lei nº 11.382/2006 e a Execução Fiscal.

286

JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO

O ICMS na Importação por Encomenda, e por Conta e Ordem de Terceiros. Titularidade do Tributo e Crédito do Imposto

I - Liberdade Operacional do Contribuinte. II - Importações "por Conta e Ordem de Terceiros", e "por Encomenda". III - Tributação. IV - Direito ao Crédito do ICMS. V - Conclusões.

307

LUÍS EDUARDO SCHOUERI, DANIEL VITOR BELLAN e LUIZ CARLOS DE ANDRADE JR.

Limites da competência da Receita Federal do Brasil quanto à Revisão de Incentivos Fiscais: Análise dos Casos de Incentivos a Projetos Culturais e *Drawback*

Introdução. *Primeira Parte* Considerações sobre a Competência Administrativa (Atribuição). 1. As Diferentes Funções do Estado. 2. Noções Elementares sobre a Competência Administrativa (Atribuição). 3. A Especialidade dos Órgãos Públicos. 4. Atribuição como Pressuposto de Validade dos Atos Administrativos. *Segunda Parte* Atribuição para a Concessão de Incentivos Fiscais. 5. Significado Dogmático da Concessão de Incentivos Fiscais. 6. A Dicotomia entre Atribuição Tributária e Atribuição Reguladora no Âmbito da Função Administrativa do Estado Relacionada às Normas Tributárias Indutoras. 7. A Atribuição exclusivamente Tributária da RFB. 8. O Ato Administrativo Regulador como Pressuposto da Atribuição Tributária. 9. Inexistência de Conflito de Atribuições. 10. Impossibilidade de a RFB rever (invalidar ou cassar) Atos Praticados por Outros Órgãos. 11. Os artigos 32 e 44, parágrafo 4º, da Lei nº 9.430/96. 12. Limites Funcionais da Atuação da RFB nos Casos dos Incentivos a Projetos Culturais. 13. Limites Funcionais da Atuação da RFB no Casos de *Drawback*. 14. Síntese Conclusiva.

329

MARCIANO SEABRA DE GODOI

A Alíquota Agravada da Contribuição Social Sobre o Lucro das Instituições Financeiras (art. 17 da Lei 11.727/2008)

1. Introdução. 2. Contexto e Justificativa Oficial da Medida. 3. Interpretação do art. 195, parágrafo 9º e sua Relação com o art. 194, parágrafo único, V, da Constituição. 4. A Equação Política e Econômica por trás da Medida e sua Inconsistência Jurídica: Violação da Igualdade

Tributária e da Equidade na Forma de Custeio da Seguridade Social. 5. A Compreensão Literal e Mecânica do art. 195, parágrafo 9º, da Constituição o colocaria em Franca Contradição com o Princípio da Igualdade Tributária. 6. O Beco sem Saída a que o STF por Vezes condena a Aplicação do Princípio da Igualdade Tributária. A Necessária Flexibilização do Cãnone da Proibição do Judiciário atuar como *Legislador Positivo*. 7. Conclusões.

387

NATANAEL MARTINS e DANIELE SOUTO RODRIGUES

A Confissão de Dívida Irretratável e a Desconstituição do Crédito Tributário

1. Introdução. 2. A Natureza Jurídica da Obrigação Tributária. 3. A Constituição do Crédito Tributário pelo Sujeito Passivo. 4. A Prova do Fato Jurídico Tributário. 5. A Confissão como Meio de Prova. 6. A Confissão Irretratável e a Desconstituição do Crédito Tributário. 7. Síntese Conclusiva.

402

PAULO ROBERTO LYRIO PIMENTA

A Modulação da Eficácia Temporal da Decisão de Inconstitucionalidade da Lei Tributária em Controle Difuso

1 - Delimitação do Tema. 2 - O Tempo e o Direito. 3 - A Ponderação de Bens. 4 - A Eficácia Temporal da Decisão de Inconstitucionalidade em Controle Abstrato. 5 - A Eficácia Temporal da Decisão de Inconstitucionalidade em Controle Difuso. 6 - Possibilidade de Modulação da Eficácia Temporal no Controle Difuso de Constitucionalidade. 7 - A Modulação da Eficácia Temporal em Controle Difuso na Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. 8 - A Modulação da Decisão de Inconstitucionalidade no Controle Difuso da Lei Tributária. 9 - O Precedente do Supremo Tribunal Federal em Matéria Tributária: Análise Crítica. 10 - Conclusões.

417

ROBERTO FERRAZ

A Inconstitucionalidade da Tributação Majorada do Setor Financeiro por Mera Presunção

1. A Medida Provisória n. 413 e o Aumento Diferenciado de Alíquotas de CSL para Instituições Financeiras e seu Histórico. 2. O Surgimento do parágrafo 9º do art. 195 da CF e seu Correto Entendimento. 3. A Violação do Princípio Ontológico de Igualdade na Tributação por Mera Presunção. 4. A Existência de Meio Próprio para alcançar os Fins pretendidos pela Medida - Capacidade Contributiva e Progressividade. 5. O Desvio de Motivação Configurado na MP n. 413 - Sanção Impropria. 6. As Tendências do Direito Tributário no Século XXI e as "Reformas Tributárias". 7. Conclusão.

436

ção não tem significação ou relevância jurídica para a caracterização do destinatário da mercadoria.

to da empresa comercial importadora, e da *trading company* promovem a importação de mercadoria "por conta e ordem de terceiros", ou "por encomenda" - se encontrarem localizadas nos Estados daquele onde se situa o estabelecimento destinatário, não tem nenhuma importância jurídica, uma vez que permanece sob a competência do Estado onde se situa o estabelecimento importador.

g) nas referidas importações, a circunstância de a empresa comercial importadora ou da *trading company* encontrarem-se localizadas em Estados distintos do encomendante também não afeta a titularidade do Estado, onde se encontra o estabelecimento do importador.

h) a competência tributária tem natureza constitucional, constitui cláusula pétrea, não se altera, e nem pode ser modificada em decorrência de meras circulações físicas.

i) o Direito Constitucional ao crédito do ICMS não pode ser glósado pela circunstância do adquirente de mercadoria importada (por empresa comercial ou *trading company*), sob a modalidade "por conta e ordem de terceiros", ou "por encomenda", em se tratando de mera entrada simbólica em seu estabelecimento, em observância ao princípio da não-cumulatividade.

Limites da Competência da Receita Federal do Brasil quanto à Revisão de Incentivos Fiscais: Análise dos Casos de Incentivos a Projetos Culturais e Drawback

LUÍS EDUARDO SCHOUEIRI

Professor Titular da Cadeira de Direito Tributário da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Professor da Universidade Presbiteriana Mackenzie. Vice-Presidente do Instituto Brasileiro de Direito Tributário e da Associação Comercial de São Paulo. Advogado em São Paulo.



Luís Eduardo Schoueri

DANIEL VITOR BELLAN

Doutor e Mestre em Direito Tributário pela Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Professor dos Cursos de Pós-graduação da GV Law, do Instituto Brasileiro de Direito Tributário e do Instituto de Pesquisas Tributárias. Advogado em São Paulo.



Daniel Vitor Bellan

LUIZ CARLOS DE ANDRADE JR.

Advogado em São Paulo. Pós-graduando em Direito Civil pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo.



Luiz Carlos de Andrade Jr.

Introdução

Poucos são os textos que exploram o repertório legislativo relacionado a incentivos fiscais. Daí ser cativante o desafio de examinar os pressupostos de aplicação das regras relativas aos incentivos fiscais.

As normas jurídicas que estabelecem incentivos fiscais são instrumentos de *intervenção econômica*¹ por *indução*,² constituindo uma interfa-

¹ No presente trabalho, as referências a *intervenção econômica* devem ser compreendidas de acordo com o sentido atribuído a essa expressão por Eros Roberto Grau, *Elementos de Direito Econômico*, São Paulo, RT, 1982, p. 62, segundo o qual aquela seria "a ação desenvolvida pelo Estado no e sobre o processo econômico", "em direção a um mesmo objetivo: correção das distorções do liberalismo, para a preservação da instituição básica do sistema capitalista, o mercado".

² Para um amplo estudo sobre a natureza e os aspectos mais relevantes das normas tributárias indutoras, ver Luís Eduardo Schoueri, *Normas Tributárias Indutoras e In-*

ce entre o Direito Tributário e o Direito Econômico. Ao lançar mão de tais instrumentos, o Estado, detentor do poder de tributar e do poder de regular, emprega tributo como instrumento de incentivo de determinadas condutas dos contribuintes. Assim, não apenas os pressupostos de edificação da relação jurídico-tributária, como também o comportamento dos indivíduos inseridos no *mercado* são alcançados pelos efeitos das referidas normas.

Verifica-se, portanto, no plano da *função legislativa do Estado*, uma atribulada interação entre os fenômenos da *tributação* e da *regulação econômica*.

Tendo o cenário acima como pano de fundo, o presente estudo terá por objetivo examinar, sob a ótica da *função administrativa do Estado*, um importante aspecto da *extrafiscalidade*,³ qual seja, a *justaposição de competências administrativas para concessão de incentivos fiscais*.

Por meio desse exame, buscaremos identificar a delimitação legal das atribuições dos diversos órgãos do Poder Executivo envolvidos na concessão e administração de incentivos fiscais. Mais especificamente, realizaremos uma investigação acerca dos limites funcionais da atuação da Receita Federal do Brasil (RFB) no que diz respeito à aplicação das normas indutoras que estabelecem incentivos fiscais, bem como dos mecanismos previstos na legislação para que a RFB atue conjuntamente com outros órgãos para prover plena eficácia às normas dessa natureza.

Para a consecução dos objetivos acima traçados, o presente trabalho será dividido em duas partes. Na primeira delas, serão apresentadas as noções fundamentais, extraídas do Direito Administrativo, acerca da distribuição de competências entre os diversos órgãos pú-

tervenção Econômica, Rio de Janeiro, Forense, 2005. É válido notar, neste passo, que a indução econômica realizada por intermédio de normas tributárias pode representar tanto *estímulo* quanto *desestímulo* a uma determinada conduta do contribuinte. Embora, em geral, verifique-se a concorrência do estímulo e do desestímulo numa mesma norma indutora (o estímulo concedido a um contribuinte implica o desestímulo aos demais), é possível, adotando-se uma abordagem *pragmática*, ou seja, aquela que focaliza a relação entre a norma tributária e o seu destinatário (a *função* da norma), estudar os estímulos do Estado sob o manto comum das *subvenções*, das quais os incentivos fiscais configuram espécie.

³ A expressão "extrafiscalidade" é empregada no texto em seu sentido estrito, referindo-se à indução econômica através de normas tributárias.

blicos. Em seguida, considerando as noções anteriormente desenvolvidas, analisaremos a interação entre *tributação* e *regulação econômica* no âmbito da função administrativa do Estado, buscando aferir, em cotejo com a legislação pertinente, a existência de uma *norma geral de competência* aplicável à concessão dos incentivos fiscais.

Finalmente, para ilustrar nossas conclusões, ponderações serão tecidas sobre duas modalidades de incentivos fiscais, às quais elas são aplicáveis: (i) os *Incentivos a Projetos Culturais*, instituídos pela Lei nº 8.313/91 (Lei Rouanet), cuja administração incumbe ao Ministério da Cultura; e (ii) o regime de *Drawback*, nas modalidades suspensão e isenção, regulados pelos artigos 335 e seguintes do Decreto nº 4.543/02 (Regulamento Aduaneiro), cuja concessão é atribuição da Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio (Secex).

Primeira Parte

Considerações sobre a Competência Administrativa (Atribuição)

1. As Diferentes Funções do Estado

A expressão *Administração Pública* pode assumir um sentido subjetivo e outro objetivo. O primeiro corresponde à concepção do Estado como sujeito jurídico; o segundo refere-se à concepção do Estado como corpo funcional.

No que tange à aceção objetiva de Administração Pública, é de se notar que, embora o poder estatal seja uno, indivisível e indelegável,⁴ ele se desdobra em três funções: a legislativa, a administrativa e a jurisdicional.

A função legislativa corresponde à produção jurídica primária, e decorre exclusivamente do poder soberano. Segundo M. Seabra Fagundes,⁵ é pela função legislativa que o Estado cria o Direito positivo posterior à Constituição, estabelecendo, assim, normas gerais, abstratas e obrigatórias, destinadas a reger a vida coletiva. A função jurisdicional relaciona-se à produção jurídica subsidiária, que possui fundamento nos atos emanados da função legislativa, embora o órgão estatal, ao exercê-la, permaneça à margem e acima das relações derivadas dos atos praticados.

⁴ O que decorre da noção elementar de *soberania*, consoante preconiza Jean Bodin, *Les Six Livres de la République*, Paris, Fayard, 1986.

⁵ *O Controle dos Atos Administrativos pelo Poder Judiciário*, 7ª edição, Rio de Janeiro, Forense, 2005, p. 6.

Já a função administrativa consiste na “emanação de atos de produção jurídica complementares, em aplicação concreta do ato de produção jurídica primário e abstrato contido na lei”.⁶ Nessa função o órgão estatal atua como parte das relações a que os atos se referem, embora possa interferir nos interesses privados envolvidos, em atenção ao princípio da supremacia do interesse público.⁷

A função administrativa, portanto, caracteriza-se pela *realização* do direito (ao contrário da função legislativa, que se relaciona à sua *formação*), num contexto não-litigioso (o que a diferencia da função jurisdicional, em que o Poder Judiciário é chamado a impor a interpretação definitiva da Lei ante o surgimento de um conflito sobre a sua aplicação). Por outras palavras, é a função que permite ao Estado, por meio da *coação*, fazer valer a expressão da sua vontade sobre um preceito normativo.⁸

Inserem-se no campo da função administrativa a prática, pelo Estado, dos *atos administrativos*, por meio dos quais se dá a aplicação da legislação vigente, inclusive das normas tributárias e econômicas. São exemplos de atos administrativos relativos a tais espécies de normas o *lançamento tributário*, as *decisões administrativas* exaradas pelo Conselho Administrativo de Defesa Econômica (Cade), bem assim a expedição de *regulamentos específicos*. Igualmente, orbitam em torno da função administrativa os atos do Estado afeitos à aplicação concreta das normas tributárias indutoras, os quais, como veremos, são *atos administrativos complexos*, que envolvem, necessariamente, a atuação de mais de um órgão da Administração Direta.

2. Noções Elementares sobre a Competência Administrativa (Atribuição)

Delimitada a função administrativa do Estado, passa a ser possível perquirir a respeito da configuração categorial da competência administrativa.

⁶ Cf. Maria Sylvia Zanella di Pietro, *Direito Administrativo*, 11ª edição, São Paulo, Atlas, 1999, p. 55.

⁷ A doutrina tem enfatizado, com relação à função administrativa, que esta não se limita à aplicação mecânica da Lei. Nesse sentido, Nuno Piçarra, “A Reserva de Administração” *O Direito*, segunda parte, 1990, III e IV (julho-dezembro), p. 573, assevera que a Administração envolve funções planificadoras, normativas, de gestão financeira, de produção de bens e de prestação de serviços.

⁸ F. M. Seabra Fagundes, *ob. cit.* (nota 6), p. 14.

Preliminarmente, é importante esclarecer, na esteira dos ensinamentos do Professor José Cretella Júnior, que o vocábulo *competência* é mais adequadamente utilizado quando sinaliza a distribuição do exercício da função jurisdicional. Daí o Catedrático do Largo de São Francisco enfatizar o descabimento da locução “conflito de jurisdição”, pois, sendo a jurisdição, no Brasil, una, o único conflito que se poderia verificar entre os membros do Poder Judiciário seria o de competência. No que tange à função administrativa, a expressão mais acertada para representar a medida da distribuição do seu exercício entre os agentes públicos é a expressão *atribuição*.⁹ Em razão disso, passaremos, daqui em diante, a utilizar essa palavra para referir-nos à titularidade dos agentes públicos para desempenhar atos administrativos específicos.

Isto posto, cumpre questionar qual a gênese da atribuição, qual sua configuração conceitual, e, por último, como ela se manifesta concretamente no plano da função administrativa.

No que se refere à gênese do instituto, dois momentos distintos devem ser considerados. Quando do surgimento do próprio Estado, a função administrativa, assim como a atribuição para exercê-la integralmente, aparecem como elementos exclusivos do Estado, compreendido unitariamente, e com ele se confundem.

Em momento posterior, quando a atribuição, embora não se desvincule do Estado, se desdobra, paralelamente ao desmembramento da função administrativa, ela passa a ter por fonte (imediate) o fenômeno da *desconcentração*, que se configura quando atividades são distribuídas de um centro de poder para setores periféricos, ou de escalões superiores para escalões inferiores, dentro de uma mesma entidade ou da mesma pessoa jurídica integrante da Administração.¹⁰

⁹ Cf. José Cretella Júnior, “Do Conflito de Atribuição no Direito Brasileiro”, Arnoldo Wald (coord.), *O Direito na Década de 80: Estudos Jurídicos em Homenagem a Hely Lopes Meirelles*, São Paulo, RT, 1985, pp. 78-94. No mesmo sentido, Jorge Tadeo Flaquer Scartezini, “Conflito de Atribuições: Noções Gerais e Aspectos Relevantes”, *Revista do Instituto dos Advogados de São Paulo* n° 5, Nova Série, Ano 3, 2000, pp. 60-70.

¹⁰ Odete Medauar, *Direito Administrativo Moderno*, 11ª edição, São Paulo, RT, 2007, p. 48, apresenta elucidativo exemplo de como se processa a desconcentração: “na Administração Federal, em tese todas as atividades da sua competência caberiam ao Presidente da República; mas é impossível que uma só autoridade realize inúmeras funções, daí, num primeiro momento, haver a divisão dessas funções entre órgãos de

Pela perspectiva conceitual, é ampla a discussão sobre a atribuição. Há quem sustente, por exemplo, não existir uma noção autônoma do termo, pois aquela seria mera decorrência do conceito de *órgão*.¹¹ Em contrapartida, esposando entendimento que nos parece mais acertado, milita corrente doutrinária que vislumbra a atribuição como instituto jurídico autônomo, dotado de expressão categorial própria.

É assim que diversos autores a definem como *medida* ou *quantidade* de poder.¹² Em sintonia com essa linha conceitual, temos que a atribuição representa uma fração da função administrativa, ou, por outras palavras, um subconjunto dessa função, limitada em razão de critérios diversos, como matéria, hierarquia, divisão territorial, manifestação temporal etc., e que dá condições de legitimidade ao agir dos agentes públicos.¹³

Não nos parece próprio, entretanto, que o conceito de atribuição gire em torno, exclusivamente, do poder, pois este, em verdade, por não se destinar à auto-satisfação do seu titular, mas ao atendimento das necessidades e expectativas de terceiros (a coletividade), acaba

assessoramento direto do Presidente e os ministérios; por sua vez, as autoridades que encabeçam tais órgãos, como Secretários ou Ministros, por si sós, não conseguiriam realizar todas as atividades da responsabilidade do órgão que dirigem; daí, num segundo momento, haver nova divisão, no interior de cada um dos órgãos, e assim por diante”.

¹¹ Cf. Fernando Garrido Falla, *Régimen de Impugnación de los Actos Administrativos*, Madrid, 1956, p. 222. Na verdade, como será exposto adiante, entendemos que o órgão é que deriva da atribuição.

¹² Cf. nesse sentido, o panorama doutrinário traçado por Angel Martín del Burgo y Marchán, *El Principio General de Competencia en Derecho Administrativo*, Madrid, Actualidade Editorial, s.a., p. 196: “Ahora bien, es destacable el hecho de que, entre muchos tratadistas, se ha ido propagando una idea, que se ha convertido en la nota singular definitoria de este instituto: la ‘medida’ o ‘cantidad’. Sirva de ejemplo D’Alessio, para quien la competencia es ‘la medida de la potestad que pertenece a cada órgano’. O Renato Alessi, al decirnos que ‘en el campo administrativo ... la competencia es la medida de las potestad de acción que corresponde a un determinado oficio administrativo, y, por tanto, al funcionario titular’. O Karl Schmitt, al considerar que la competencia es la ‘mensurabilidad’ de la actividad o del poder estatal.”

¹³ Cf. Manoel de Oliveira Franco Sobrinho, *Da Competência Administrativa - Origens Constitucionais e Fundamentos Jurídicos*, São Paulo, Resenha Universitária, 1977, p. 16, enfatiza que a atribuição, em última instância, é delimitada pela aplicação do princípio da divisão do trabalho administrativo: “Em caráter absoluto, o trabalho a fazer e a realizar marca os limites da competência.”

por se transfigurar em *dever-poder*. Na realidade a atribuição manifesta-se, de maneira mais eloqüente, no lado passivo da posição jurídica do seu titular, porquanto implique a este a sujeição ao interesse público, que lhe é alheio.¹⁴

Nesse passo, é necessário assinalar que a delimitação de atribuições se relaciona de maneira marcante com o desenvolvimento da função administrativa, pois, num ciclo de implicação recíproca, o próprio fenômeno da desconcentração decorre da eleição de atribuições, na medida em que referida eleição atribui “vida própria” aos órgãos públicos. Essa assertiva é confirmada por Celso Antônio Bandeira de Mello, para quem os órgãos se constituem de um conjunto de competências. Na visão do autor, os órgãos são *unidades abstratas que sintetizam os vários círculos de atribuições do Estado*.¹⁵

Diante do exposto, as atribuições representam o pilar central da organização estatal, porquanto as diversas peças que compõem a máquina administrativa (os agentes e órgãos públicos), embora possuam uma faceta subjetiva (institucional), são preenchidos por conteúdo precipuamente funcional. Por outras palavras, os principais critérios determinantes da organização da Administração não são os ligados à personalidade jurídica, bens, ou ao território, mas sim aqueles relacionados à função a ser desempenhada, ou seja, às atribuições.

Daí verificar-se um vínculo de natureza ontológico entre o órgão (sujeito da Administração Pública) e a sua atribuição.¹⁶

Indo ao encontro do que acima se aduziu, o artigo 11 da Lei nº 9.784/99 estabelece que “a competência é irrenunciável e se exerce pelos órgãos administrativos a que foi atribuída como própria, salvo os casos de delegação e avocação legalmente admitidos”. Como se verifica, a Administração Pública não possui a faculdade de, por ato infra-legal, desarticular os núcleos de atribuição definidos pela Lei. Apenas nos casos de delegação seria possível *estender*, a outro órgão, de uma dada atribuição, mas nunca *transferi-la*, uma vez que essa operação implicaria o rompimento da membrana funcional do órgão.¹⁷

¹⁴ Cf. Celso Antônio Bandeira de Mello, *Curso de Direito Administrativo*, 19ª edição, São Paulo, Malheiros, 2005, p. 130.

¹⁵ Cf. Celso Antônio Bandeira de Mello, ob. cit. (nota 15), p. 128.

¹⁶ Como diria Manoel de Oliveira Franco Sobrinho, ob. cit. (nota 14), p. 77: “A função faz o órgão.”

¹⁷ Cf. Manoel de Oliveira Franco Sobrinho, ob. cit. (nota 13), p. 55: “Contida, nos limites de certa aptidão legal de trabalho, a competência, mesmo quando delegável,

Confirmando o disposto acima, o legislador, ao regulamentar as hipóteses de delegação de atribuições, criou, por meio do Decreto nº 86.377/81, o parágrafo único do artigo 2º do Decreto nº 83.937/79, segundo o qual “a delegação de competência não envolve a perda, pelo delegante, dos correspondentes poderes, sendo-lhe facultado, quando entender conveniente, exercê-los mediante avocação do caso, sem prejuízo da validade da delegação”.

Advirta-se, entretanto, que a liberdade de delegação de atribuições não é irrestrita. O artigo 13 da Lei nº 9.784/99 estabeleceu ser vedada a delegação das matérias de competência exclusiva do órgão ou autoridade. Tal previsão legal, a nosso ver, evidencia a justa preocupação em se manter a matéria das atribuições sob o império da legalidade, o que é necessário, senão mandatário, em se tratando do instituto sobre o qual se ancora a organização administrativa do Estado.

Sobre o significado da expressão “competência exclusiva”, vale citar as lições de Marcello Caetano, para quem “os poderes conferidos pela lei a cada órgão formam a sua *competência própria*, a qual, nos casos em que não é admissível avocação nem revogação por superior hierárquico, permitindo a prática de actos definitivos, se diz *competência exclusiva*”.¹⁸

Ressaltamos, contudo, que tal definição deve ser observada com temperamento, pois, no Direito brasileiro, o Presidente da República, em situações especialíssimas, pode avocar o exercício de qualquer ato administrativo (artigo 170 do Decreto-Lei nº 200/67). Desse modo, sustentamos que a atribuição será exclusiva quando se referir ao poder de fato sobre os atos essenciais da cota da função administrativa cujo exercício a Lei reserva a um específico agente ou órgão público. Isso, aliás, é que preconiza o *princípio da especialidade*, do qual passamos a tratar.

não perde e nada perde em substância, pois é pacífico na tradição a permanência da impossibilidade da renúncia e da permissibilidade da extensão, porquanto, pela origem institucional do fenômeno, os critérios são rígidos na inderrogabilidade.” Celso Antônio Bandeira de Mello, ob. cit. (nota 15), p. 133, indica as seguintes qualificações das atribuições: (i) de exercício obrigatório; (ii) irrenunciáveis; (iii) intransferíveis; (iv) imodificáveis; e (v) imprescritíveis.

¹⁸ Cf. Marcello Caetano, *Manual de Direito Administrativo*, tomo 1, 10ª edição, Coimbra, Almedina, 1982, p. 468.

3. A Especialidade dos Órgãos Públicos

Assumindo que órgãos sejam centros de atribuições,¹⁹ constatação lógica que se impõe é que o conjunto de atribuições enfeixadas sob um órgão não pode ser tão genérico a ponto de tornar irreconhecível a função a ser por ele desempenhada. De fato, se isso ocorresse, não seria possível identificar qualquer núcleo de atribuições juridicamente relevante, tornando-se impossível vislumbrar a própria existência do órgão.

Em face desse estado de coisas, a Doutrina cunhou o princípio da especialidade,²⁰ segundo o qual a matéria do órgão, ou seja, o seu conteúdo,²¹ deve compreender atribuições direcionadas ao atendimento de uma finalidade específica, definida em lei (a sua *finalidade essencial*).²²

Ao comentar o princípio da especialidade, Angel Martín del Burgo y Marchán assinala que “la especialidad viene dada por funciones asignadas al órgano, y no por la naturaleza o condición del órgano o de la persona jurídica. Se trata, pues, de un atributo conferido por una razón material y objetiva, e ves de por una formal e subjetiva.”²³

Outro fator que acirra a aplicação do princípio da especialidade consiste no *fundamento técnico* da distribuição de atribuições, do qual também tratou o autor acima referido,²⁴ e que, no Direito positivo brasileiro, encontra-se albergado pela extensão programática do *princípio da eficiência administrativa* (artigo 37, *caput*, da Constituição, e artigo 2º, *caput*, da Lei nº 9.784/99). Em breves palavras, tal princípio impõe aos agentes e órgãos públicos o dever de realizar suas atribuições com presteza, perfeição e rendimento funcional.²⁵

¹⁹ A visão dos órgãos públicos como universalidade de atribuições criados para o desempenho de funções estatais é também esposada por Hely Lopes Meirelles, *Direito Administrativo Brasileiro*, 33ª edição, São Paulo, Malheiros, 2007, pp. 67 e ss.

²⁰ Ver, por todos, Maria Sylvia Zanella di Pietro, ob. cit. (nota 7), p. 72.

²¹ Cf. Manoel de Oliveira Franco Sobrinho, *Ensaio sobre a Teoria do Órgão*, Curitiba, Editora da Universidade Federal do Paraná, 1981, p. 53.

²² Cf. Manoel de Oliveira Franco Sobrinho, ob. cit. (nota 14), p. 84.

²³ Cf. Angel Martín del Burgo y Marchán, ob. cit. (nota 13), p. 311. A razão formal e objetiva referida no excerto corresponde à função essencial do órgão, com relação à qual o autor, linhas adiante (p. 314), inspirado em Bergeron, cunha a seguinte definição: “es una serie de actividades, vinculadas las unas o las otras, en un proceso de acción, y unificadas por su común participación en la vida de un organismo”.

²⁴ Cf. Angel Martín del Burgo y Marchán, ob. cit. (nota 13), p. 289.

²⁵ Cf. Hely Lopes Meirelles, ob. cit. (nota 20), p. 96.

É bastante óbvio, porquanto os agentes públicos sejam seres humanos, dotados de capacidades biologicamente limitadas, que a inobservância ao princípio da especialidade inviabilizaria o atendimento ao princípio da eficiência, uma vez que seria impossível o exercício concomitante de funções públicas totalmente desconexas com perfeição e presteza. A especialidade dos órgãos públicos, portanto, é exigida pelo preceito de eficiência, que dela depende.

4. Atribuição como Pressuposto de Validade dos Atos Administrativos

No desenvolvimento concreto da função administrativa, a atribuição se materializa enquanto pressuposto de validade dos atos administrativos. É nulo o ato administrativo praticado por autoridade ou órgão desprovido de atribuição, e, somente nos limites desta é que se pode "realizar" o direito posto, na condução dos negócios públicos ("Nullus est major defectus quam defectus potestatis"). Tal circunstância é, de fato, a razão existencial da atribuição.²⁶

Há autores que, adotando postura mais severa, chegam a qualificar como *inexistente* o ato administrativo praticado por autoridade desprovida de atribuição.²⁷

Deve-se atentar, ademais, que, tal qual a atribuição, a "incompetência" administrativa pode ser de espécies variadas, notadamente (i) em razão da matéria, (ii) em razão da hierarquia, (iii) em razão do tempo do ato administrativo, (iv) em razão do território, etc. Contudo, independentemente da espécie do vício de atribuição, se ele estiver configurado quando da prática do ato administrativo, fatalmente tal ato não produzirá, legitimamente, os efeitos jurídicos almejados.

Ora, todos os atos da Administração, inclusive a concessão de incentivos fiscais, estão sujeitos a tal entendimento. Assim, a observância às normas de atribuição, como antecipado, é questão de vida ou morte para a função administrativa atinente ao cumprimento das

²⁶ Cf. Angel Martín del Burgo y Marchán, ob. cit. (nota 13), p. 215: "La competencia se legitima por el cumplimiento de esta misión; la producción de actos administrativos válidos, e, a su vez, legitima al acto administrativo, en cuanto emitido por un órgano competente."

²⁷ Cf. Eduardo Lobo Botelho Gualazzi, *Ato Administrativo Inexistente*, São Paulo, RT, 1980, pp. 119 e ss.

normas tributárias indutoras.²⁸ Levando isso em conta, passaremos a examinar, com maior riqueza de detalhes, a delimitação de atribuições no que tange à concessão dos incentivos fiscais.

Segunda Parte

Atribuição para a Concessão de Incentivos Fiscais

5. Significado Dogmático da Concessão de Incentivos Fiscais

Neste trabalho, quando nos referimos à concessão de incentivos fiscais, temos em mente a integralidade do processo de aplicação da norma tributária indutora. A partir da análise casuística da legislação relativa a incentivos fiscais, é possível constatar que, em geral, as normas tributárias indutores dessa categoria contemplam uma clara distinção entre dois momentos de eficácia, quais sejam, um primeiro, que denominamos "momento de habilitação", e um segundo, que denominamos "momento de fruição".

Para os fins colimados neste trabalho, portanto, a concessão de incentivos fiscais englobará os atos administrativos praticados durante o momento de habilitação e o momento de fruição.

5.1. O momento de habilitação

No momento de habilitação, o órgão titular dessa atribuição deverá averiguar se o contribuinte e/ou o beneficiário final do incentivo fiscal, preenchem os requisitos básicos para gozar da subvenção (geralmente, tais requisitos relacionam-se a qualidades subjetivas do contribuinte e/ou do beneficiário final do incentivo fiscal, aspectos de seu ramo de atividade, ou de certa transação ou atividade que se pretenda realizar).

Se os referidos requisitos tiverem sido adequadamente atendidos, entrará, então, em ação, um mecanismo de neutralização da incidência tributária (e.g. suspensão tributária, isenção condicional, diferimento, dedução da base de cálculo ou do montante devido, etc.), que mitiga a sujeição passiva tributária em dado período, durante o

²⁸ Sobre o assunto, ver Themístocles Brandão Cavalcanti, *Teoria dos Atos Administrativos*, São Paulo, RT, 1973; Régis Fernandes de Oliveira, *Ato Administrativo*, São Paulo, RT; Juan Carlos Cassagne, *El Acto Administrativo*, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1974; Manoel de Oliveira Franco Sobrinho, *Atos Administrativos*, São Paulo, Saraiva, 1980; Arnaldo de Valles, *La Validità degli Atti Amministrativi*, Roma, Athenaeum; Jose Antonio Garcia-Trevijano Fos, *Actos Administrativos*, Madrid, Editorial Civitas, 1991; dentre outros.

qual o contribuinte deverá realizar os atos ou atingir os objetivos visados pela norma tributária indutora.

Assim ocorre, por exemplo, com a sistemática de concessão do "Regime Especial de Incentivo ao Desenvolvimento da Infra-Estrutura" (Reidi), instituído pela Lei nº 11.488/07. Tal incentivo fiscal consiste na suspensão, que posteriormente se converte em incidência a alíquota zero, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), e da Contribuição ao Programa de Integração Social e ao Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep) - no caso de transações realizadas no mercado interno -, e da Cofins e PIS/Pasep incidentes na importação de bens ou serviços (PIS/Cofins-importação), nos casos, respectivamente, de venda ou aquisição de bens ou serviços, destinados ao ativo imobilizado, a serem utilizados ou incorporados a obras de infra-estrutura.

Nos termos do artigo 2º da Lei nº 11.488/07, é beneficiária do Reidi a pessoa jurídica que tenha projeto aprovado para implantação de obras de infra-estrutura nos setores de transportes, energia ou saneamento básico. Esclarece o referido diploma legal que somente pode efetuar aquisições e importações de bens e serviços sob o Reidi a pessoa jurídica previamente habilitada pela RFB.²⁹

Ocorre que a habilitação da pessoa jurídica ao Reidi, pela RFB, depende da aprovação de projeto para implantação de obras de infra-estrutura pelo Ministério responsável pelo setor por ele favorecido³⁰ (artigo 6º do Decreto nº 6.144/08).

Essa etapa da concessão do incentivo fiscal é aquela que, aqui, temos chamado momento de habilitação. O Ministério responsável pelo setor com que se relaciona o projeto deverá analisá-lo, e aprová-lo, mediante portaria (artigo 6º, *caput*, do Decreto nº 6.144/08), para que possa o seu titular beneficiar-se do incentivo fiscal.

²⁹ Existe, sob a sistemática do Reidi, também a figura da co-habilitação (artigo 1º, parágrafo único, da Lei nº 11.488/07, regulamentado pelo Decreto nº 6.144/07), que segue os mesmos preceitos relativos à habilitação, e dela depende.

³⁰ Os setores que comportam projetos a serem contemplados pelo Reidi são os seguintes (artigo 5º do Decreto nº 6.144/07): (i) transportes, alcançando exclusivamente rodovias, hidrovias, portos organizados, instalações portuárias de uso privativo, trens urbanos e ferrovias, inclusive locomotivas e vagões; (ii) energia, alcançando exclusivamente: (a) geração, co-geração, transmissão e distribuição de energia elétrica, e (b) produção e processamento de gás natural em qualquer estado físico; (iii) saneamento básico, alcançando exclusivamente abastecimento de água potável e esgotamento sanitário; (iv) irrigação; e (v) dutovias.

Esse exemplo nos permite, ainda, deduzir a função exercida pelo momento de habilitação no âmbito da concessão do incentivo fiscal. Ele presta-se a que o órgão titular de atribuição relativa à atividade induzida verifique se o contribuinte possui condições de vir a desempenhar, futuramente, conduta que efetivamente atenderá aos fins que informaram a criação do incentivo fiscal. Logo, se, por exemplo, pretendo projeto na área de energia não se mostrar apto a contribuir para a consecução da política energética do Governo, então o Ministério de Minas e Energia não deverá aprová-lo.

Aprovado o projeto pelo Ministério respectivo, então, passa-se a operar a suspensão de Cofins, PIS/Pasep, e PIS/Cofins-importação quanto às vendas e aquisições, respectivamente, de bens ou serviços realizadas pelo titular do projeto.

A referida suspensão perdurará enquanto não forem os bens ou serviços vendidos ou adquiridos incorporados ao ativo imobilizado do titular do projeto. Nisso consiste, no caso do Reidi, o momento da fruição, sobre o qual passamos a tecer comentários gerais.

5.2. O momento de fruição

No momento de fruição, o órgão titular dessa atribuição deverá emitir um juízo sobre o cumprimento, pelo contribuinte, ou pelo beneficiário final do incentivo fiscal, das condições impostas pela norma tributária indutora. Se tais sujeitos tiverem realizado a atividade ou atingido os objetivos mirados pela referida norma, deverá o juízo do órgão em questão ser positivo, o que acarretará a eliminação definitiva da tributação (*e.g.* isenção superveniente, conversão da suspensão em alíquota zero, confirmação da isenção condicional ou da dedução de base de cálculo, etc.).

Em caso contrário, ou seja, se o contribuinte ou o beneficiário do incentivo fiscal tiverem inadimplido as condições para o gozo da subvenção, então o juízo do órgão titular dessa atribuição será negativo, o que possibilitará à RFB a cobrança dos tributos cujo pagamento não tenha sido efetuado, como será mais bem explicado no decorrer do texto.

Aqui também é válido invocar um exemplo. Considere-se, para esse propósito, o "Programa Universidade para Todos" (ProUni), instituído pela Lei nº 11.096/05. O ProUni destina-se a incentivar instituições privadas de ensino superior a conceder bolsas de estudos a estudantes de graduação. As pessoas jurídicas beneficiárias do ProUni

passam a contar com isenção de Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Cofins e PIS/Pasep.

Para habilitação ao ProUni, a instituição privada de ensino superior deverá assinar termo de adesão junto ao Ministério da Educação (momento de habilitação). Por esse ato, a instituição aderente se obrigará a conceder uma bolsa de estudos integral para cada 10,7 (dez inteiros e sete décimos) estudantes regularmente pagantes (artigo 5º, *caput*, da Lei nº 11.096/08).

A efetiva concessão do número mínimo de bolsas de estudos exigidos para a obtenção do benefício corresponde ao momento de fruição do ProUni, e será acompanhada por comissões do Ministério da Educação (artigo 17 do Decreto nº 5.493/05). Havendo indícios de irregularidades, a instituição aderente ao ProUni submeter-se-á a processo administrativo conduzido pela Secretaria de Educação Superior do Ministério da Educação (artigo 12 do Decreto nº 5.493/05).

Como se observa, no momento de fruição, o órgão titular de atribuição não verificará o preenchimento dos pressupostos para a concessão do incentivo fiscal, mas se o contribuinte efetivamente preencheu as condições para fazer jus à exoneração fiscal, ou seja, se concretamente realizou as atividades ou atingiu os objetivos visados pela norma tributária indutora.

Assim sendo, tendo em mente o modo como encaramos a concessão de incentivos fiscais, e os momentos que a compõem, trataremos de examinar a questão da distribuição de atribuições no que tange à prática dos diversos atos administrativos envolvidos nesse contexto.

6. A Dicotomia entre Atribuição Tributária e Atribuição Reguladora no Âmbito da Função Administrativa do Estado Relacionada às Normas Tributárias Indutoras

Nos marcos da função legislativa do Estado, a criação de normas tributárias indutoras pode dar azo à possibilidade de conflitos de competência. Isto porque tais normas jurídicas são veículos híbridos, que cumprem dupla função: a de concretizar o poder de tributar, e, concomitantemente, a de viabilizar intervenções econômicas indiretas do Estado (o poder de regular).³¹

³¹ Para um exame pormenorizado do assunto, ver Luís Eduardo Schoueri, *ob. cit.* (nota 2), pp. 327 e ss.

Diante disso, é necessário verificar que, muito embora se trate de uma única norma jurídica, a norma tributária indutora decorre do exercício de duas competências distintas, que, inclusive, são discriminadas separadamente na Constituição.³² São elas:

(i) a *competência tributária* dos entes federativos, definida mediante repartição rígida (artigos 145, 148, 149, 153, 154, 155, 156, e 195); e

(ii) a *competência reguladora*, a ser exercida concorrentemente pela União, Estados e Distrito Federal, consoante preconiza, o artigo 24, por exemplo, em seus incisos I (Direito econômico), V (produção e consumo), e VI (proteção ao meio ambiente e controle de poluição). Atente-se que, de acordo com o parágrafo 1º do referido artigo, a competência reguladora será exercida pela União, enquanto esta estabelece normas gerais, podendo os Estados e Distrito Federal exercer competência suplementar. Quanto aos Municípios, aplicam-se as regras do artigo 30, que lhes asseguram a possibilidade de legislar sobre “assuntos de interesse local” e “suplementar a legislação federal e estadual no que couber”.³³

Com efeito, por força do veículo pelo qual são introduzidas no mundo jurídico, afeito ao emprego do poder de tributar, as normas indutoras submetem-se às regras de repartição de competências tributárias. Por outro lado, considerando-se a matéria que regulam, e o fato de serem as normas indutoras reflexos do *poder de regular*, estas também devem observar as regras de repartição de competências reguladoras.³⁴

Assim, podemos dizer, a título exemplificativo, que uma norma indutora “X” (a qual chamaremos de *Norma X*), que estabeleça incentivo fiscal, se validamente criada, terá sido fruto do exercício conjunto do poder de tributar e do poder de regular. Tal circunstância, para muito além de marcar a origem da Norma X, determinará diretamente o teor do seu conteúdo proposicional, e, sobremaneira, a natureza dos seus potenciais efeitos.

³² Cf. Luís Eduardo Schoueri, *ob. cit.* (nota 2), p. 351.

³³ Cf. Luís Eduardo Schoueri, *ob. cit.* (nota 2), p. 340. Ressalte-se, por pertinente, que a Constituição atribuiu, por seu artigo 22, à União, a competência privativa de legislar sobre os temas ali arrolados.

³⁴ Cf. Luís Eduardo Schoueri, *ob. cit.* (nota 2), p. 351.

A qualidade indutora da Norma X, portanto, como que inscrita no seu DNA, impregnará todos os seus atributos, difundindo-se por seus campos de validade e de eficácia, passando a figurar em toda expressão da sua vigência. De tal sorte que a dualidade que marcou a competência para instituí-la estará presente também na matéria que ela veicular (matéria concomitantemente tributária e reguladora), bem como nos seus efeitos jurídicos (eficácia concomitantemente tributária e reguladora).

Volvendo o olhar para o plano da função administrativa do Estado, é inevitável reconhecer que o DNA indutor da Norma X se fará perceber quando da discriminação da atribuição para aplicá-la. Isto pois, em atenção ao princípio da especialidade, as atribuições dos órgãos públicos, especialmente da RFB, e dos órgãos reguladores integrantes do Poder Executivo, são delimitadas com especial atenção à matéria e aos efeitos das normas jurídicas que eles devem aplicar.

O exemplo acima permite constatar que, em matéria de normas tributárias indutoras, assim como ocorre no âmbito da função legislativa, verifica-se, quanto ao exercício da função administrativa, a dicotomia entre *atribuição tributária* e *atribuição reguladora*.

Com efeito, o Direito Tributário e o Direito Econômico compõem-se de matérias bastante distintas, cuja aplicação não seria razoável concentrar em um único órgão público, salvo pouquíssimas exceções.³⁵ As normas tributárias, é certo, representam um amplo subsistema jurídico, abrangem uma infinidade de situações, e assumem importância vital para o desenvolvimento do Estado, e de suas atividades. Por outro lado, as normas de intervenção e regulação econômica são dotadas de especificidades e peculiaridades conceituais que exigem, para sua correta aplicação, profunda especialização técnica, até porque, quando consideradas em conjunto, abrangem um universo fático tão grande ou maior que o das normas tributárias.

Isso nos leva a crer, *prima facie*, ser correto o procedimento adotado pelo legislador, que, quando cria incentivos fiscais, busca, em regra, envolver, além da RFB, outros órgãos públicos responsáveis pelo setor econômico sobre o qual se objetiva exercer a indução. Esse

³⁵ Um caso diferenciado, do qual trataremos adiante, é o *Drawback* na modalidade "res-tituição", cuja atribuição concessória e administrativa incumbe à RFB.

elemento teleológico haverá de ser resgatado, mais adiante, quando verificarmos o modo como se processa a coordenação das atribuições reguladora e tributária na concessão de incentivos fiscais.

Por ora, cumpre demonstrar que, além do envolvimento de outros órgãos, previsto nas normas indutoras que estabelecem incentivos fiscais, a especialidade da RFB confirma a dicotomia entre as atribuições tributária e reguladora, e nos conduz à constatação de que tal órgão é inapto a dar cabo, integralmente, da concessão de incentivos fiscais.

7. A Atribuição exclusivamente Tributária da RFB

É notável a especialidade RFB. Criada pela Lei nº 11.457/07, é o órgão vinculado ao Ministério da Fazenda que exerce as atribuições relativas à administração tributária.³⁶ O núcleo *ratione materiae* das atribuições da RFB pode ser assim sintetizado, com base no seu regimento interno (aprovado pela Portaria/MF nº 95/07):

"Art. 1º A Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB, órgão específico singular, diretamente subordinado ao Ministro da Fazenda, tem por finalidade:

I - planejar, coordenar, supervisionar, executar, normatizar, controlar e avaliar as atividades de administração tributária federal, inclusive as relativas às contribuições sociais destinadas ao financiamento da previdência social e de outras entidades e fundos, na forma da legislação em vigor;

(...)

VII - dirigir, supervisionar, orientar, coordenar e executar os serviços de fiscalização, lançamento, cobrança, arrecadação, recolhimento e controle dos tributos e contribuições e demais receitas da União, sob sua administração;

³⁶ A Lei nº 11.457/07 estabeleceu que a atribuição da RFB seria a mesma da extinta Secretaria da Receita Federal, com a adição das atribuições da extinta Secretaria da Receita Previdenciária. Do sítio da RFB na Internet (www.receita.fazenda.gov.br) extrai-se o seguinte verbete, na seção "institucional": "Secretaria da Receita Federal do Brasil é um órgão *específico*, singular, subordinado ao Ministério da Fazenda, exercendo funções essenciais para que o Estado possa cumprir seus objetivos. É responsável pela administração dos tributos de competência da União, inclusive os previdenciários, e aqueles incidentes sobre o comércio exterior, abrangendo parte significativa das contribuições sociais do País. (...)" (original sem grifo)

(...)

XX - administrar, controlar, avaliar e normatizar o Sistema Integrado de Comércio Exterior - Siscomex, *ressalvadas as competências de outros órgãos;*

(...)" (original sem grifos)

Como se verifica, a RFB é especializada na aplicação das normas tributárias, ou seja, aquelas originadas do exercício da competência (legislativa) relacionada ao poder de tributar (v. tópico 4.1. *supra*). Em vista disso, é possível afirmar que ela é titular de atribuição *exclusivamente tributária*.

Se órgão implica função, então a atribuição tributária é a matriz de identidade da RFB enquanto ente da Administração. A atribuição que classificamos como "exclusivamente tributária" engloba, em síntese, a prática dos atos administrativos necessários à exação dos tributos de competência da União, como a condução de procedimentos de fiscalização e auditoria fiscal (artigos 194 e seguintes do CTN), o *lançamento tributário* (artigo 142 do CTN), e o julgamento de impugnações contra autos de infração (artigos 24 e seguintes do Decreto nº 70.235/74). Frise-se, contudo, que os atos administrativos que não se relacionam diretamente com a aplicação da legislação tributária, em decorrência da verificação dos seus pressupostos de incidência, não são abrangidos pela atribuição da RFB, porquanto sejam estranhos à função administrativa vinculada à tributação.

Nesse cenário, é possível asseverar que a RFB, sendo desprovida de atribuição reguladora,³⁷ não possui legitimidade para prover eficácia plena às normas indutoras. Essa circunstância técnica conduz à conclusão de que, no plano da função administrativa, é necessária a atuação efetiva de outro órgão, conjuntamente com a RFB, para que seja devidamente assegurada a eficácia das normas que estabelecem incentivos fiscais. Resta, então verificar como são concretamente delineados os limites funcionais da atuação da RFB na concessão de incentivos fiscais.

³⁷ Não deve ser confundida a atribuição reguladora com a atribuição normativa, que consiste na habilidade de um órgão público produzir atos administrativos normativos (regulamentos específicos), relativos ao exercício de sua função (regulamentos externos), ou relativos aos assuntos que são abrangidos diretamente por sua função (atos normativos externos).

8. O Ato Administrativo Regulador como Pressuposto da Atribuição Tributária

Diante dos elementos acima aduzidos, é possível aferir a existência de uma regra geral de atribuição, aplicável à concessão de incentivos fiscais, que limita a atuação da RFB nessa seara. Tal regra decorre da conjunção de dois fenômenos, a saber, a estrutura híbrida da norma tributária indutora, e a dicotomia entre as atribuições tributária e reguladora no plano da função administrativa.

Como já visto, uma norma indutora que estabelece incentivos fiscais, sob a perspectiva pragmática, tem como efeito primário incentivar a adoção de determinadas condutas econômicas pelos contribuintes. Desse modo, o seu repertório proposicional inclui instrumentos que permitem ao Estado assegurar-se de que os contribuintes efetivamente oferecerão a contrapartida adequada à renúncia fiscal. Tais instrumentos correspondem ao conteúdo regulador da norma indutora.

Paralelamente, a referida norma, do ponto de vista estrutural, é uma norma tributária, que estabelece restrições à regra geral de incidência de dado tributo, alterando algum(ns) de seus pressupostos (fato gerador, base de cálculo, alíquota, etc.).

Nessa linha de idéias, os instrumentos reguladores da norma indutora passam a integrar a estrutura deontica da própria regra de incidência do tributo ao qual se relaciona o incentivo fiscal, atuando como condicionantes da efetivação da modificação desta pela norma indutora. Para exemplificar, consideremos a estrutura pura da regra de incidência do IRPJ, a seguir apresentada de maneira resumida:

Regra de Incidência do IRPJ	
<i>Fato Gerador (FG)</i>	Aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza
<i>Base de Cálculo (BC)</i>	Lucro Real, Presumido ou Arbitrado
<i>Alíquota (Al)</i>	15% + Adicional de 10% sobre as parcelas excedentes a R\$ 20.000 ao mês
<i>Período de Apuração</i>	Anual ou Trimestral
<i>Obrigação Tributária</i>	BC*Al

Agora, consideremos a situação da sociedade Y que objetivou adquirir, no ano de 1999, cotas da sociedade Z, titular de empreendimento estratégico na região amazônica. A sociedade Y adotou essa conduta movida pelo incentivo fiscal veiculado no artigo 9º, parágrafos 4º e 10 da Lei nº 8.167/91,³⁸ consistente na faculdade de destinar 18% do IRPJ apurado no período ao Fundo de Desenvolvimento da Amazônia (Finam), dos quais 70% (12,6% do IRPJ devido) poderiam ser utilizados para a aquisição de cotas de sociedades titulares de empreendimentos estratégicos para a região, previamente aprovados pela Superintendência da Amazônia (Sudam).³⁹ Como, no caso, a so-

³⁸ "Art. 9º As Agências de Desenvolvimento Regional e os Bancos Operadores assegurarão às pessoas jurídicas ou grupos de empresas coligadas que, isolada ou conjuntamente, detenham pelo menos cinquenta e um por cento do capital votante de sociedade titular de empreendimento de setor da economia considerado, pelo Poder Executivo, prioritário para o desenvolvimento regional, a aplicação, nesse empreendimento, de recursos equivalentes a setenta por cento do valor das opções de que trata o art. 1º, inciso I.

(...)

§ 4º Relativamente aos projetos de infra-estrutura, conforme definição constante do caput do art. 1º da Lei nº 9.808, de 20 de julho de 1999, bem como aos considerados estruturadores para o desenvolvimento regional, assim definidos pelo Poder Executivo, tomando como base os planos estaduais e regionais de desenvolvimento, o limite de que trata o § 2º deste artigo será de cinco por cento.

(...)

§ 10. O Ministério da Integração Nacional poderá, excepcionalmente, autorizar o ingresso de novo acionista com a participação mínima exigida nos parágrafos 2º, 4º e 6º, deduzidos os compromissos assumidos em outros projetos já aprovados pelas extintas Sudene e Sudam, com o objetivo de aplicação do incentivo na forma estabelecida neste artigo, desde que a nova participação acionária minoritária venha a garantir os recursos de incentivos anteriormente previstos, em substituição às deduções de pessoa jurídica ou grupo de empresas coligadas que: (Incluído pela Medida Provisória nº 2.199-14, de 2001)

(...)

II - não tenha apresentado, nas declarações de imposto sobre a renda dos dois últimos exercícios, capacidade de geração de incentivo compatível com os compromissos assumidos por ocasião da aprovação do projeto, com base em parecer técnico da Secretaria-Executiva da respectiva Superintendência de Desenvolvimento Regional extinta." (Redação dada pela MPV nº 2.199-14, de 24.8.2001)

³⁹ A Sudam é uma autarquia federal originalmente criada por meio da Lei nº 5.173/66, em substituição à Superintendência do Plano de Valorização Econômica da Amazônia - SPVEA (Lei nº 1.806/53), sendo vinculada à Secretaria Especial de Políticas Regionais do Ministério do Planejamento e Orçamento. Seu objetivo primário era o de promover o desenvolvimento da região amazônica, proporcionando a criação de incentivos fiscais e financeiros especiais para atrair investidores privados, nacionais e internacionais. A Sudam esteve em atividade até agosto de 2001, quando o Presidente Fernando Henrique Cardoso editou a Medida Provisória nº 2.157-5, que determinou

cidade Y não era controladora da sociedade Z, então o seu investimento deveria corresponder a no mínimo 5% do capital votante desta última, e ser aprovado pelo Ministério da Integração Nacional.

Para obter a vantagem fiscal acima descrita, a sociedade Y recolheu aos cofres públicos, por meio de Darf com identificação específica, o valor correspondente a 12,6% do IRPJ devido naquele ano-calendário, consoante preceitua o artigo 3º da Lei nº 8.167/91, e, após, deduziu tal montante do IRPJ apurado em sua Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), nos termos do artigo 592 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda).

Nesse contexto, a aplicação do artigo 9º, parágrafos 4º e 10 da Lei nº 8.167/91 modifica a regra de incidência do IRPJ, que passa a figurar da seguinte maneira:

Regra de Incidência do IRPJ - Modificada pela Norma Indutora	
<i>Fato Gerador (FG)</i>	Idem
<i>Base de Cálculo (BC)</i>	Idem
<i>Alíquota (Al)</i>	Idem
<i>Período de Apuração</i>	Idem
<i>Obrigação Tributária</i>	BC*Al ou BC*Al-(BC*Al*12,6%) desde que:
	(i) esse montante seja utilizado para adquirir cotas representativas de ao menos 5% do capital votante de sociedade titular de projeto estratégico ao desenvolvimento da região amazônica, aprovado pela Sudam; (ii) o aporte desse montante nos termos acima tenha sido aprovado pelo Ministério da Integração Nacional

a criação da Agência de Desenvolvimento da Amazônia (ADA), e a extinção da Sudam. A Lei Complementar nº 124/07 determinou a recriação da Sudam, que sucedeu a ADA a partir de 4 de outubro de 2007, quando foi publicado o Decreto nº 6.219/07.

Como se pode perceber, a norma tributária indutora não modifica a regra de incidência de pronto. Tal modificação, para que se concretize, depende da confirmação dos requisitos de concessão do incentivo fiscal. A verificação desses requisitos, por seu turno, depende da prática de atos administrativos específicos, relativos ao conteúdo regulador da norma tributária indutora.

Ocorre que, em razão da dicotomia entre atribuições tributária e reguladora no plano da função administrativa, e, haja vista que, em atenção ao princípio da especialidade, a RFB possui atribuição exclusivamente tributária, tal órgão não se mostra apto a produzir os atos necessários ao reconhecimento dos requisitos de habilitação do incentivo fiscal. Aqui se caracteriza, portanto, a limitação funcional à atuação da RFB na concessão de incentivos fiscais.

Retomando o exemplo acima, os atos administrativos de que depende a efetiva modificação da regra de incidência do IRPJ são (i) a aprovação do projeto considerado estratégico para o desenvolvimento da região amazônica; e (ii) a aprovação para realização do aporte financeiro, em razão de não ser a sociedade Y controladora da sociedade Z.

Não tendo a RFB atribuição para produzir atos administrativos relativos ao conteúdo regulador do incentivo fiscal, as referidas aprovações devem ser expedidas pelos órgãos dotados de atribuição reguladora (Sudam) e Ministério da Integração Nacional, no caso, após o que restará concretizada a modificação da regra de incidência do IRPJ.

É de se notar, ainda, que sendo o ato administrativo decorrente do exercício da atribuição reguladora um pressuposto (eleito da norma indutora) da modificação da regra de incidência, e, levando-se em conta que a atribuição tributária da RFB relaciona-se exclusivamente à aplicação da regra de incidência, independentemente dos seus fundamentos normativos, então os atos reguladores que integram a concessão dos incentivos fiscais constituem verdadeiras premissas da atuação da RFB, a quem cumpre apenas reconhecê-los, na medida em que têm proporcionado a efetiva modificação da regra de incidência aplicável.

Este ponto merece atenção: afirmamos que o ato da autoridade reguladora que concede um incentivo fiscal é, para efeitos tributários, mero fato jurídico. Queremos com isso esclarecer que, para a autoridade tributária, o referido ato concessório é apenas um dos vários fatos que, em conjunto, darão nascimento ao incentivo fiscal. Claro

que o incentivo fiscal - como qualquer norma tributária - poderá incluir entre seus pressupostos diversos fatos. Estes fatos poderão ter, para outras esferas do Direito, a natureza jurídica de atos; para o Direito Tributário, entretanto, são meros fatos, já que se torna irrelevante a vontade (tributária) das partes que o celebram.

Esta constatação - de que até mesmo atos jurídicos são, para os efeitos da tributação meros fatos - hoje encontra-se pacificada na doutrina do Direito Tributário.⁴⁰ Iria além do escopo deste estudo apresentar as diversas classificações do fato jurídico. Adota-se, aqui, a explicação de Alcides Jorge Costa:

“Os fatos jurídicos ‘lato sensu’ podem ser classificados em fatos jurídicos ‘stricto sensu’, isto é, fatos que produzem efeitos jurídicos independentes da vontade, e atos jurídicos, atos de vontade aptos a produzir os efeitos jurídicos desejados pelas partes (...) Os fatos geradores são fatos jurídicos ‘stricto sensu’. Os efeitos tributários independem da vontade das partes. Neste sentido, ainda que determinados atos sejam atos jurídicos para outros ramos do Direito serão sempre um fato jurídico ‘stricto sensu’ para o Direito Tributário.”⁴¹

O mesmo mestre, com base em M. S. Giannini, explica, em outra passagem, como um ato jurídico, apto a produzir efeitos jurídicos nos termos da vontade expressa pelas partes, vem a tornar-se, para a lei tributária, um fato jurídico *stricto sensu*, cujos efeitos independem da vontade das partes. Para Alcides Jorge Costa, trata-se do fenômeno que M. S. Giannini denominou “digressão de atos jurídicos em fatos jurídicos”. *O ato jurídico destina-se a realizar a vontade do sujeito; essa vontade é que se manifesta para produzir este ou aquele efeito, observadas, é claro, as normas legais. O fato jurídico stricto sensu e, portanto, o fato gerador, produzem efeitos pre-*

⁴⁰ Sáinz de Bujanda alude ao carácter fáctico del hecho imponible. Cf. “Análisis Jurídico del Hecho Imponible”, *Revistas de Derecho Financiero y de Hacienda Pública* nº 60, p. 802

⁴¹ Cf. Alcides Jorge Costa, “Da Teoria do Fato Gerador”, *Curso sobre Teoria do Direito Tributário*. VV. AA. Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo. Coordenação da Administração Tributária. São Paulo, Assistência de Promoção Tributária da Diretoria de Planejamento da Administração Tributária, p. 120. V. tb. Antonio Berliri, *Principios de Derecho Tributario*, vol. II. Madri, Derecho Financiero. 1971, p. 315: “los hechos imponibles son normalmente menos complejos que los civiles o administrativos, pues consisten en simples hechos jurídicos o en actos jurídicos, considerados, sin embargo, a estos efectos como verdaderos hechos jurídicos”.

vistos e determinados pela norma legal e não pela vontade das partes. Quando um ato é transformado em fato por outra lei, a transformação atinge os efeitos mas não a essência desse ato que continua, pois, a reproduzir os efeitos desejados pelas partes mas que, ao mesmo tempo, sofre a incidência de outra regra legal, que o atinge como um todo, inclusive a manifestação de vontade, mas dele faz decorrer efeitos independentes dessa mesma vontade.⁴²

É este aspecto relevante, porque indica que o elemento volitivo é desprezado na seara tributária. Pouco interessa se o contribuinte procurou, ou não, incorrer no fato gerador. A obrigação tributária é *ex lege*. Do mesmo modo, pouco interessam, para a autoridade tributária, as razões que levaram a autoridade reguladora a proferir o ato concessório: este é mero fato, pressuposto, como tal, do benefício fiscal.

Também esta afirmação merece alguma ponderação, principalmente quando se tem em vista que o próprio Código Tributário Nacional no artigo 116, parece considerar duas espécies de fatos geradores, uma "situação de fato" e outra "situação jurídica". O paradoxo desfaz-se quando se nota que, ainda que o fato gerador aplique-se a uma "situação jurídica", esta será um mero "fato" para o Direito Tributário.

Explica-se: quando o legislador municipal prevê a exigência de imposto sobre a transmissão de bem imóvel, estará ele contemplando uma "situação jurídica". Apenas após confirmada a existência do negócio exigido pelo legislador, é que se dará por nascida a obrigação tributária. Neste sentido, o artigo 116, II, do Código Tributário Nacional. Não significa isso, outrossim, que a vontade das partes contribuiu para o nascimento da obrigação tributária: este se deu pela mera concretização do negócio, embora as partes, naquele momento, não estivessem buscando o reflexo tributário. É neste sentido que se fala em "fato".

Por último, deve-se ressaltar mais uma consequência da natureza "fática" do fato gerador, apontada por Werner Flume:⁴³ diversa-

⁴² Cf. Alcides Jorge Costa, "Noção de Tributo. Imposto. Taxa. Contribuição. Preços Públicos. Noção de Direito Tributário", *Curso de Direito Tributário*. VV. AA. São Paulo, Fiesp. s.d. (mimeo), p. 1-69 (37-38).

⁴³ Cf. Werner Flume, "Der Gesetzliche Steuertatbestand und die Grenztatbestände in Steuerrecht und Steuerpraxis", *Steuerberater-Jahrbuch 1967/68*. Köln, Otto Schmidt, pp. 63-94.

mente dos fatos jurídicos privados, o conseqüente legal apenas se liga ao antecedente, sem regulá-lo. Assim, quando a lei civil dispõe sobre um conseqüente para determinado fato jurídico, então estará o legislador decidindo qual a conseqüência "correta" (legal) daquele fato, já que este exige uma decisão. Por exemplo, se um vendedor entrega uma mercadoria defeituosa, caberá ao legislador dispor sobre as conseqüências desta falta, uma vez que é necessário, de algum modo, disciplinar os limites entre os interesses do vendedor e os do comprador. A tributação (conseqüente normativo da concretização do fato gerador) nada tem a ver com o fato gerador. Sua ocorrência não exige, por si, uma decisão do legislador. Este apenas se vale daquela para dar azo à tributação. De igual modo, a isenção (conseqüente normativo do ato concessório) nada tem a ver com a decisão da autoridade reguladora.

Note-se que a limitação funcional da atuação da RFB, conforme acima descrita, aplica-se tanto no momento de habilitação, como no momento de fruição do incentivo fiscal. Isso significa dizer que, nos casos em que a legislação estabeleça a prática de algum ato administrativo da RFB quanto à habilitação do contribuinte a um determinado incentivo fiscal, como acontece no caso do Reidi, por exemplo, esse ato deverá ser praticado tendo como premissa normativa o teor do ato administrativo produzido pelo órgão titular da atribuição reguladora. Assim, no caso do Reidi, a habilitação, perante a RFB, que possui função eminentemente de controle fiscal, deverá seguir a sorte do ato de aprovação do projeto de infra-estrutura, não sendo admissível qualquer questionamento por parte da RFB com relação ao mérito dessa aprovação.

No mesmo sentido, quando se trata do momento de fruição, igualmente deve a RFB limitar-se a aplicar a norma tributária, que, no contexto de um incentivo fiscal, é composta também pelo ato administrativo praticado pela autoridade dotada da atribuição reguladora. Assim deve ocorrer, por exemplo, no caso do ProUni, quando o Ministério da Educação atesta a regularidade da conduta do contribuinte aderente, relativa à concessão de bolsas de estudo. Não possui a RFB atribuição para questionar essa situação, pois tal juízo (de conteúdo regulador), incumbe às comissões do referido Ministério, e apenas uma decisão exarada ao cabo de procedimento administrativo conduzido pela Secretaria de Educação Superior do Ministério

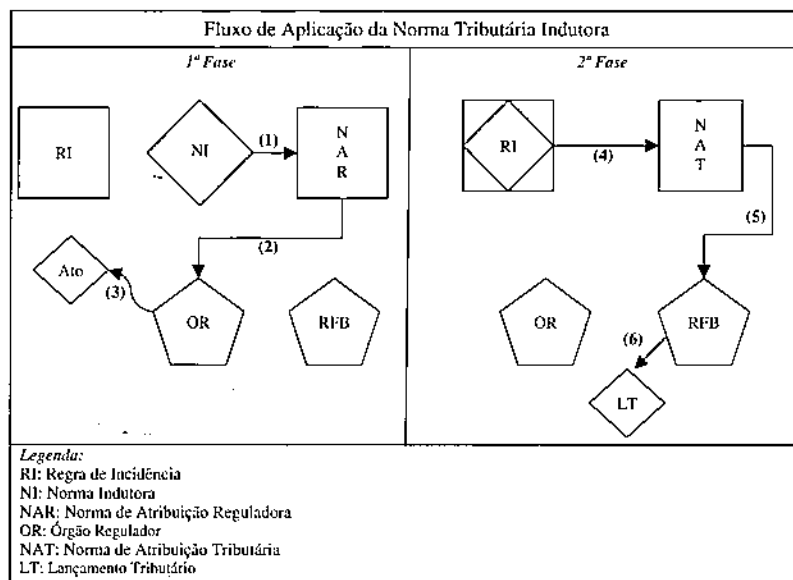
da Educação permitiria à RFB considerar cassadas as isenções concedidas.

9. Inexistência de Conflito de Atribuições

Na esteira do que acabamos de expor, entendemos ser correto afirmar que, no plano da função administrativa, ao contrário do que ocorre no plano da função legislativa, não há espaço para conflitos materiais de atribuições.

A legislação que trata dos incentivos fiscais, seguindo a dicotomia entre o poder de regular e o poder tributário consagrada na Constituição, mantém, no plano da função administrativa, a equidistância entre as curvas representativas de cada tipo de atribuição, que, portanto, nunca se chocam, porém, justapõem-se na medida em que cada órgão produz atos administrativos que se distinguem não apenas com relação à matéria, como também pela perspectiva temporal.

Para que essa constatação fique mais evidente, confira-se o diagrama a seguir:



No diagrama acima, os números de (1) a (6) indicam a seqüência temporal do exercício das atribuições. Na 1ª fase de aplicação da

norma tributária indutora, atua a regra de atribuição reguladora, que confere ao órgão regulador a atribuição de produzir o ato administrativo que servirá de pressuposto para que a norma indutora modifique a regra de incidência. Já na 2ª fase, acima ilustrada, produz efeitos a regra de atribuição tributária, que proporciona à RFB condições de agir, efetuando o lançamento tributário, se for o caso. O fluxo descrito opera-se tanto no momento de habilitação quanto no momento de fruição, e evidencia que inexiste conflito de atribuições no contexto da concessão de incentivos fiscais, inserto no plano da função administrativa.

O esquema apresentado elucida, ademais, aquilo que vimos considerando como limite funcional da atuação da RFB na concessão de incentivos fiscais. Com efeito, em razão da dicotomia de atribuições existente no plano da função administrativa, e em vista da atribuição exclusivamente tributária da RFB, esta tem sua atuação limitada a dar cumprimento à regra de incidência, tendo o exercício da atribuição reguladora como premissa de tal atuação.

10. Impossibilidade de a RFB rever (invalidar ou cassar) Atos Praticados por Outros Órgãos

Outro dado importante a se considerar quando se examinam as limitações funcionais da atuação da RFB quanto à concessão de incentivos fiscais, refere-se ao fato de que esta não possui a faculdade de rever os atos praticados por outros órgãos da Administração. A questão é relevante, na medida em que, como será asseverado mais adiante, tem sido comum a prática da RFB de desconsiderar os atos praticados por outros órgãos relativamente a incentivos fiscais, notadamente no caso do *Drawback*.

A revisão de um ato administrativo, com o fito de neutralizar os efeitos dele decorrentes, quando motivado por supostos vícios de legalidade, enquadra-se no conceito de *invalidação*.⁴⁴ Assim, quando

⁴⁴ Chama-se *autotutela* o controle que a Administração exerce sobre os próprios atos. Esse controle pode ser exercido por meio de dois atos administrativos específicos, a saber, a *anulação* ou *invalidação*, motivada por vícios de legalidade; ou a *revogação*, decorrente de um juízo discricionário calcado em razões de conveniência e oportunidade (cf. Maria Sylvania Zanella Di Pietro, ob. cit. (nota 7), p. 73). Nos casos em que pudemos constatar a neutralização, pela RFB, dos efeitos de atos praticados por

a RFB debruça-se sobre o mérito de um ato administrativo praticado por outro órgão e conclui não ter sido correto o juízo emitido, está, em verdade, declarando a sua invalidade, e, por vias transversas, buscando fazer valer uma nova realidade.

A Doutrina é unânime em afirmar que a atribuição para invalidar o ato administrativo somente pode ser exercida por dois tipos de agentes: (i) o mesmo órgão que possui a atribuição de produzir o ato invalidado; ou (ii) o superior hierárquico do primeiro, ou, no caso de delegação de atribuição, o delegante.⁴⁵

Quando inexistir relação hierárquica ou delegação, a atribuição exclusiva do autor do ato administrativo é evidente. Isso se deve ao fato de que a invalidação é um ato administrativo vinculado,⁴⁶ o que significa que a Administração possui o dever de restabelecer a legalidade infringida pelo ato invalidado.⁴⁷ Desse modo, o órgão que invalida o ato deve ser o mesmo que possui a atribuição de produzir um novo ato, análogo ao primeiro.

Utilizando a expressão de lavra de Maria Lúcia Jordão Ortega, a invalidação do ato administrativo corresponde ao *exaurimento da competência*.⁴⁸ Para a prática do ato de invalidação, “é imprescindível”, explica a autora, “que o agente continue a deter o poder que lhe foi conferido, pela lei, para dispor sobre aquela relação jurídica a fim de que possa praticar um ato posterior em sentido contrário àquele emitido”.⁴⁹ Celso Antônio Bandeira de Mello leciona no mesmo sentido: “Não basta, pois, que haja tido competência para expedir o ato que se quer revogar. É preciso que ainda a mantenha, pois não é o reverso do poder de iniciativa sobre a questão.”⁵⁰

Ora, haja vista que a RFB não possui atribuição para prática de quaisquer atos administrativos de conteúdo regulador, não há que se

outros órgãos, tal conduta foi, em regra, justificada pela suposta constatação de vícios de legalidade, razão pela qual concentramos nossos comentários na figura da invalidação.

⁴⁵ Confira-se, nesse sentido, Marcello Caetano, ob. cit. (nota 19), pp. 546 e ss.

⁴⁶ O que, aliás, de depreende sentido do artigo 53 da Lei nº 9.784/99, que trata a anulação do ato administrativo como um *dever* da Administração.

⁴⁷ Cf. Carlos Ari Sundfeld, *Ato Administrativo Inválido*, São Paulo, RT, 1990, p. 84.

⁴⁸ Cf. Maria Lúcia Jordão Ortega, “O Dever de Invalidar”, *Revista de Direito Público* nº 65, São Paulo, RT, pp. 60-70.

⁴⁹ *Idem*.

⁵⁰ Cf. Celso Antônio Bandeira de Mello, *Elementos do Ato Administrativo*, 1980.

admitir que esta venha a invalidar, ainda que por via indireta, os atos emanados de outros órgãos, uma vez que lhe falta, igualmente, a atribuição para a prática do ato invalidador. Não há como se manter uma atribuição que nunca se teve, ou, por outro modo, é impossível exaurir-se uma atribuição nunca adquirida.

Desse modo, mostra-se também inadmissível a revisão, por vezes pretendida pela RFB, quanto ao mérito de atos administrativos praticados por outros órgãos públicos. Mesmo que, nesse caso, se pretenda cuidar de hipótese de cassação do ato administrativo, ainda assim esbarraria a RFB nos limites de sua atribuição, uma vez que a retirada do ato administrativo fundada no suposto descumprimento, pelo contribuinte, de requisitos legais ou regulamentares,⁵¹ igualmente deve ser amparada uma extensão da atribuição para a prática deste, salvo nos casos de relação hierárquica ou delegação. Isto se justifica pelo fato de que, para o exercício da faculdade de cassar um ato administrativo, deve a autoridade efetuar um juízo de mesma natureza e com conteúdo correlato ao do ato que se objetiva retirar.

Para ilustrar o acima esposado, confira-se o que já decidiu o Primeiro Conselho de Contribuintes, a respeito da invasão da atribuição reguladora pela RFB:

“Incentivo fiscal - Sudene - competência para reconhecimento - recurso *ex officio* - A concessão de incentivos fiscais previstos para a região nordeste, estão a cargo da Sudene. Não prevalece lançamento no qual o agente do fisco desconsidera o incentivo fiscal reconhecido por aquele órgão especialmente quando a contribuinte obtém da Sudene declaração de regularidade no curso do processo administrativo e a infração fiscal não restar suficientemente caracterizada nos autos. Recurso *ex officio* negado provimento.”⁵²

Muito recentemente, esse posicionamento foi reafirmado, por meio do Acórdão nº 101-96.664,⁵³ da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, que trata de pretensa revisão, pela RFB, de incentivo fiscal concedido pela Superintendência de Desenvolvi-

⁵¹ Cf. Celso Antônio Bandeira de Mello, ob. cit. (nota 15), p. 415.

⁵² Acórdão da Terceira Câmara de Contribuintes nº 103-18.616, exarado em sessão de 14/05/1997.

⁵³ Proferido em sessão de 17/04/2008.

mento do Nordeste - Sudene. No voto condutor do aresto, o seguinte entendimento foi sustentado:

“Tratando-se de ato inválido por ilegal, de acordo com a doutrina clássica, deve ele ser anulado por dever de ofício ou por provocação do interessado, pela própria administração (no exercício do controle interno) ou pelo Poder Judiciário, operando-se os efeitos da anula *ex tunc*.

Mas o controle interno da administração normalmente é exercido por fiscalização hierárquica, supervisão ministerial e recursos administrativos, e em nenhum desses meios de controle se insere a Secretaria da Receita Federal em relação aos atos praticados pela Sudene.

Assim, tendo em vista a presunção de legitimidade do ato administrativo, que obriga a Secretaria da Receita Federal a observá-lo enquanto não pronunciada sua nulidade, voto pelo provimento do recurso.”

Resta concluir, diante do exposto, não ser cabível a invalidação ou cassação, pela RFB, de quaisquer atos praticados por outros órgãos públicos, mormente quando tais atos relacionem-se ao exercício de atribuição reguladora. O exame desse tema, todavia, não seria completo, se deixássemos de tecer breves considerações sobre os artigos 32 e 44, parágrafo 4º, da Lei nº 9.430/96, cuja imprecisa redação já conduziu as cortes administrativas a entendimentos que merecem reparos.⁵⁴

11. Os artigos 32 e 44, parágrafo 4º, da Lei nº 9.430/96

Deve-se adotar cautela quando da interpretação do artigo 32 da Lei nº 9.430/96, que disciplina as hipóteses de suspensão de imunidades ou isenções condicionadas, e a cominação da multa de ofício qualificada de 150% contra aqueles que tenham atuado com evidente intuito de fraude para beneficiar-se de incentivos fiscais. A leitura apressada de tais dispositivos poderia conduzir à conclusão de que eles teriam alargado o escopo das atribuições da RF, o que, a nosso ver, não é o melhor entendimento.

⁵⁴ Como ocorreu no acórdão da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes nº 108-06261, exarado em sessão de 18/10/2000, em que se considerou que a ilegitimidade da RFB para rever atos concessivos de incentivos fiscais cessou a partir da entrada em vigor da referida Lei.

De acordo com o disposto no artigo 32 da Lei nº 9.430/96, quando constatado que uma entidade beneficiária de imunidade de tributos federais tenha deixado de observar algum requisito legal para o gozo dessa condição, a RFB deverá expedir ato declaratório por meio do qual determinará a suspensão da imunidade. Procedimento análogo será também aplicável à suspensão de isenções condicionadas (cf. parágrafo 10 do referido artigo). Ante a exarção do ato declaratório suspensivo o contribuinte poderá apresentar impugnação administrativa, a ser apreciada pela Delegacia da RFB de Julgamento.

O cenário acima delineado, contudo, não implica o reconhecimento da atribuição ampla da RFB para rever a concessão de incentivos fiscais, especialmente quando a legislação de regência prevê a bipartição de atribuições entre este órgão e outro, especializado no setor sobre o qual se dá a indução econômica. Em primeiro lugar, essa constatação decorre do fato de que o artigo 32 da Lei nº 9.430/96 representa uma norma geral, que não tem o condão de alterar a repartição de atribuições prevista para incentivos fiscais como o *Drawback*, o Finam, o ProUni, dentre outros. A lei especial prevalece sobre a lei geral.

No plano da função administrativa, em que se estabelece a dicotomia entre as atribuições reguladora e tributária, não seria razoável admitir que uma única norma jurídica derogasse, numa só enxada, a série de micro-sistemas normativos, baseados na distribuição de atribuições, que disciplinam a concessão dos diversos incentivos fiscais existentes. Cremos que uma norma como a veiculada no artigo 32 da Lei nº 9.430/96 somente pode ter aplicação subsidiária, aos casos em que inexistente uma regra de atribuições definida em lei.

A inaptidão do artigo em comento para alargar indefinidamente a atribuição da RFB para a revisão de incentivos fiscais fica mais evidente em vista do fato de que apenas os casos de imunidade e isenção condicionada são por ele abrangidos, o que compreende apenas uma pequena parte dos instrumentos tributários previstos nas diversas normas indutoras. Assim, por exemplo, se um dado incentivo fiscal constitui-se da dedução de certos montantes da base de cálculo, ou da suspensão tributária e posterior isenção (que, em princípio, não é exatamente “condicionada”, mas superveniente) a ele não seria aplicável o artigo 32 da Lei nº 9.430/96.

Ademais, o referido artigo deixa claro que o seu objeto é a “suspensão” de imunidade ou isenção condicional já vigente, o que sig-

nifica dizer que, mesmo quando ele fosse aplicável, nos casos em que não exista norma prevendo especificamente uma dada distribuição de atribuições, apenas alcançaria os requisitos inseridos no momento de fruição da imunidade ou isenção condicional. Por outras palavras, tão-somente as condutas exigidas do contribuinte para confirmação ou manutenção do incentivo poderiam ser alcançadas pela atuação da RFB, não decorrendo desse dispositivo a atribuição de poder, em favor deste órgão, para a prática de atos relativos aos pressupostos de habilitação a imunidades ou isenções condicionais reguladas por normas genéricas.

Outro dispositivo digno de nota, e que pode suscitar equívocos, é o artigo 44, parágrafo 4º, da Lei nº 9.430/96, segundo o qual devem ser punidos com a multa de ofício qualificada, no percentual de 150%, os contribuintes que tenham agido com evidente intuito de fraude a fim de obter benefícios fiscais.

O evidente intuito de fraude a que se relaciona o artigo 44 da Lei nº 9.430/96 é aquele manifestado pelas figuras típicas descritas nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64,⁵⁵ a saber, a *fraude*, o *conluio* e a *sonegação*. Se um ponto há em comum entre esses delitos, é o fato de que eles se amparam sobre um núcleo fático relativo à adoção, pelo agente, de condutas dolosas direcionadas a ludibriar a aplicação da legislação tributária e a impedir, mediante conduta ardilosa, que o Fisco exerça contra si a pretensão creditória a que faça jus.⁵⁶ Vale

⁵⁵ "Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72."

⁵⁶ Existe, atualmente, grande divergência, doutrinária e jurisprudencial, sobre quais seriam os contornos exatos do evidente intuito de fraude. Uma das interpretações postuladas, e que, é geralmente sustentada pelos agentes públicos, milita no sentido de que, tendo o contribuinte o simples conhecimento de que a verdade material seria diversa daquela conhecida pelo Fisco, qualquer ação ou omissão direcionada a manter a falsa aparência criada deveria ser reputada dolosa. De acordo com esse

recobrar que o evidente intuito de fraude apenas se caracteriza quando as condutas realizadas possuem, ao menos em teoria, o potencial de proporcionar ao contribuinte vantagens tributárias indevidas.

Quando entra em jogo a concessão de incentivos fiscais, a manifestação do evidente intuito de fraude se torna peculiar, pois, sendo a atuação do órgão regulador uma premissa identificada pela norma indutora como condicionante da aplicação da regra de incidência, então a verificação do aspecto subjetivo da conduta do contribuinte deve ser analisada em dois cenários diferentes: (i) o primeiro, relacionado ao cumprimento dos requisitos que, nos momentos de habilitação e de fruição, deverão ser analisados pela autoridade reguladora; e (ii) o segundo, dizendo respeito à aplicação do incentivo fiscal, concedido ou ratificado pela autoridade reguladora, no campo tributário.

Ou seja: nem todo caso de fraude será examinado pela RFB: havendo dois momentos (habilitação e fruição) cujas competências concessivas são distintas, à SRF apenas incumbirá examinar a fraude ocorrida no âmbito de sua competência (momento de fruição).

posicionamento, o evidente intuito de fraude restaria caracterizado sempre que o contribuinte não denunciasses à autoridade fiscal a infração tributária que soubesse ter praticado. Mais recentemente, entretanto, tem ganhado força e expressão outra vertente interpretativa, segundo a qual não bastaria, para a configuração de infração ao dever negativo de colaboração, uma conduta dolosa qualquer, sendo indispensável que o contribuinte manifeste o chamado dolo específico. Nesse cipoal, João Francisco Bianco, "Sonegação, Fraude e Conluio como Hipóteses de Agravamento da Multa na Legislação Tributária Federal", *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 133, outubro de 2006, explica que se deve entender por dolo a vontade ou intenção do agente de praticar o ato previsto como ilícito; a plena consciência de que o ato praticado irá ocasionar o resultado delituoso. Compreenderia o dolo, portanto, dois elementos: um elemento cognitivo (conhecimento do fato que constitui a ação típica - sonegação, no caso) e outro volitivo (vontade de realizá-la). Ilustre bem esse segundo entendimento a descrição elaborada pelo Conselheiro Paulo Roberto Cortez, da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, no voto condutor do Acórdão nº 101-96.160: "O evidente intuito de fraude floresce nos casos típicos de adulteração de comprovantes, adulteração de notas fiscais, conta bancária fictícia, falsidade ideológica, notas calçadas, notas frias, notas paralelas, contratos frios etc. Não basta que atividade seja ilícita para se aplicar a multa qualificada, deve haver o evidente intuito de fraude, já que a tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título."

Para que fique bem claro o que queremos aludir com a menção a esses dois cenários, considere-se, mais uma vez, o aproveitamento de benefícios regionais, ligados ao Finam. Se o contribuinte utiliza documentos falsos para obter a aprovação do projeto estratégico pela Sudam, essa conduta deverá ser analisada sob a perspectiva da atribuição da autoridade reguladora. Se, diversamente, o contribuinte utiliza documentos adulterados para abater do imposto devido um valor superior àquele efetivamente destinado ao projeto beneficiário do investimento, tal conduta insere-se no plano da atribuição da autoridade tributária.

Assim, a nosso ver, o artigo 44, parágrafo 4º, da Lei nº 9.430/96 não acarreta qualquer alteração na extensão da atribuição tributária da RFB. Desse modo, para aplicação da penalidade majorada nos casos em que a conduta fraudulenta se refira aos requisitos extras-fiscais do incentivo, será imprescindível que tal situação seja reconhecida por meio de ato administrativo praticado por autoridade dotada de atribuição reguladora. Sem essa premissa, a RFB simplesmente não tem como aplicar a multa qualificada no âmbito de sua atribuição.

12. Limites Funcionais da Atuação da RFB nos Casos dos Incentivos a Projetos Culturais

Diante de todo o exposto, já contamos com fundamentos suficientes para examinar os limites funcionais da atuação da RFB quanto aos Incentivos a Projetos Culturais. Antes de enfrentarmos essa questão frontalmente, porém, apresentamos uma breve descrição dos Incentivos a Projetos Culturais.

12.1. Breve descrição dos incentivos a projetos culturais

A Lei Rouanet instituiu o Programa Nacional de Apoio à Cultura (Pronac), composto de um grupo de medidas destinadas a fomentar a atividade cultural no País. Dentre essas medidas, encontram-se os Incentivos a Projetos Culturais (artigos 18 e seguintes), cuja finalidade precípua é a de incentivar investimentos particulares em projetos que contribuam para a implementação dos objetivos do Pronac.⁵⁷

⁵⁷ De acordo com o artigo 1º da Lei Rouanet, os objetivos do Pronac são: (i) contribuir para facilitar, a todos, os meios para o livre acesso às fontes da cultura e o pleno exer-

Os investimentos a serem realizados por pessoas físicas ou jurídicas em projetos culturais, sob a égide dos Incentivos a Projetos Culturais, podem ser efetivados mediante doações ou patrocínio.⁵⁸ Tais investimentos podem proporcionar ao contribuinte as seguintes modalidades de benefícios fiscais:

(i) *peessoas físicas*: os contribuintes pessoas físicas podem deduzir, do imposto de renda devido apurado na declaração anual de rendimentos, os seguintes montantes, observado o limite máximo de dedução de 6% do imposto devido:

(a) o valor integral das doações ou patrocínios efetivamente realizados em favor de projetos culturais relativos aos seguimentos indicados no parágrafo 3º do artigo 18 da Lei Rouanet⁵⁹; e

(b) 80% das doações e 60% dos patrocínios efetivamente realizados em favor de projetos culturais em geral (artigo 26 da Lei Rouanet), sendo vedada a dedução dos montantes investidos como despesas operacionais.

cício dos direitos culturais; (ii) promover e estimular a regionalização da produção cultural e artística brasileira, com valorização de recursos humanos e conteúdos locais; (iii) apoiar, valorizar e difundir o conjunto das manifestações culturais e seus respectivos criadores; (iv) proteger as expressões culturais dos grupos formadores da sociedade brasileira e responsáveis pelo pluralismo da cultura nacional; (v) salvaguardar a sobrevivência e o florescimento dos modos de criar, fazer e viver da sociedade brasileira; (vi) preservar os bens materiais e imateriais do patrimônio cultural e histórico brasileiro; (vii) desenvolver a consciência internacional e o respeito aos valores culturais de outros povos ou nações; (viii) estimular a produção e difusão de bens culturais de valor universal, formadores e informadores de conhecimento, cultura e memória; e (ix) priorizar o produto cultural originário do País.

⁵⁸ Consoante dispõe o artigo 23 da Lei Rouanet, define-se patrocínio como a transferência de numerário, com finalidade promocional ou a cobertura, pelo contribuinte do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, de gastos, ou a utilização de bem móvel ou imóvel do seu patrimônio, sem a transferência de domínio, para a realização, por outra pessoa física ou jurídica de atividade cultural com ou sem finalidade lucrativa.

⁵⁹ A atual redação do parágrafo 3º do artigo 18 da Lei Rouanet enumera os seguintes segmentos: (i) artes cênicas; (ii) livros de valor artístico, literário ou humanístico; (iii) música erudita ou instrumental; (iv) exposições de artes visuais; (v) doações de acervos para bibliotecas públicas, museus, arquivos públicos e cinematecas, bem como treinamento de pessoal e aquisição de equipamentos para a manutenção desses acervos; (vi) produção de obras cinematográficas e videofonográficas de curta e média metragem e preservação e difusão do acervo audiovisual; (vii) preservação do patrimônio cultural material e imaterial; (viii) construção e manutenção de salas de cinema e teatro, que poderão funcionar também como centros culturais comunitários, em Municípios com menos de 100.000 (cem mil) habitantes.

(ii) *peças jurídicas*: os contribuintes pessoas jurídicas podem deduzir, do imposto de renda devido no período, os seguintes montantes, observado o limite máximo de dedução de 4% do imposto devido:

(a) o valor integral das doações ou patrocínios efetivamente realizados em favor de projetos culturais relativos aos seguimentos indicados no parágrafo 3º do artigo 18 da Lei Rouanet; e

(b) 40% das doações e 30% dos patrocínios efetivamente realizados em favor de projetos culturais em geral. As pessoas jurídicas que apuram o imposto de renda sob a sistemática do lucro real ainda poderão deduzir, como despesas operacionais, o montante integral das doações e patrocínios (artigo 26 da Lei Rouanet).

Traçado, brevemente, o perfil dos Incentivos a Projetos Culturais, resta examinar como se manifestam, com relação a esses incentivos fiscais, as limitações funcionais da atuação da RFB. Para tanto, propomos seja realizada a análise da concessão destes com vistas aos seus momentos de habilitação e de fruição.

12.2. Distribuição de atribuições quanto ao momento de habilitação

Não é qualquer projeto cultural que pode ser destinatário de recursos a serem abatidos do imposto de renda devido pelos contribuintes. Apenas os projetos aprovados pelo Ministério da Cultura é que serão considerados aptos a ingressar na sistemática dos Incentivos a Projetos Culturais. Nesse sentido, confirma-se o que dispõe o artigo 19 da Lei Rouanet:

“Art. 19. Os projetos culturais previstos nesta Lei serão apresentados ao Ministério da Cultura, ou a quem este delegar atribuição, acompanhados do orçamento analítico, para aprovação de seu enquadramento nos objetivos do Pronac.”

A teor do artigo acima transcrito, a aprovação dos projetos culturais a serem beneficiados com aportes financeiros no âmbito dos Incentivos a Projetos Culturais devem ser submetidos à avaliação e julgamento do Ministério da Cultura.⁶⁰ Essa atribuição é reforçada

⁶⁰ No caso de projetos relacionados à área de cinema, a atribuição para avaliação, para fins de inclusão no Pronac, foi delegada à Agência Nacional do Cinema - Ancine (Lei

pelo artigo 38 do Decreto nº 5.761/06, que, ao delimitar as atribuições da Comissão Nacional de Incentivos à Cultura (CNIC), incluiu a função de subsidiar, mediante parecer técnico fundamentado, as decisões do Ministério da Cultura acerca da aprovação de projetos e ações culturais.

Note-se que, no exercício dessa atribuição, o Ministério da Cultura editou diversas normas com o fito de disciplinar a habilitação de projetos culturais ao Pronac, como, por exemplo, a Portaria nº 496/98, que regula a elaboração, formalização e a análise de projetos culturais, artísticos e audiovisuais.

Nesse cenário, o exercício dos atos administrativos relativos à aprovação de projetos culturais, durante o momento de habilitação dos Incentivos a Projetos Culturais, deve ser tido como de atribuição exclusiva do Ministério da Cultura, pois este órgão exerce, no plano da função administrativa, a atribuição reguladora concernente ao momento de habilitação dos Incentivos a Projetos Culturais.⁶¹

Em contrapartida, devemos lembrar, como acentuado antes, que a RFB é dotada de atribuição exclusivamente tributária, e, portanto, não se mostra apta a atuar com vistas à consecução dos efeitos extrafiscais da norma indutora em questão. Demais disso, seria absolutamente contrário ao princípio da especialidade, e, sobretudo, ao fundamento técnico da atribuição, que as tarefas de avaliação e aprovação de projetos fossem realizadas pela RFB.

O exame técnico de atividades, projetos e ações culturais, é atividade bastante específica, que exige profundo saber a respeito das diversas manifestações artísticas, tais como música, dança, teatro, cinema, artes plásticas etc. Além desse conhecimento, o estudo de viabilidade de projetos culturais pressupõe o domínio de informações atuais a respeito do mercado de cultura, dos agentes envolvidos, pre-

nº 9.874/99, artigo 1º, e Medida Provisória nº 2.228-1/01, artigo 7º, *caput* e incisos I e XI, e artigo 67).

⁶¹ Reforça a atribuição reguladora do Ministério da Cultura o artigo 1º do Decreto nº 5.711/06, que prevê, genericamente, a atribuição do órgão, fazendo menção a assuntos notadamente atinentes ao exercício de atos administrativos reguladores, tais como: (i) política nacional de cultura; (ii) proteção do patrimônio histórico e cultural; e (iii) assistência e acompanhamento ao Ministério do Desenvolvimento Agrário e ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária - Incra nas ações de regularização fundiária para garantir a preservação da identidade cultural dos remanescentes das comunidades dos quilombos.

ços praticados, peculiaridades regionais, legislação específica, dentre outras questões que, sabidamente, não fazem parte do corpo básico de habilidades geralmente demonstrado pelos agentes públicos dos quadros da RFB.

Com efeito, para aplicar a legislação tributária, é necessário o domínio de diversos ramos do Direito, tais como o Constitucional, Tributário, Administrativo, Civil e Comercial, além da familiaridade com noções de contabilidade, matemática financeira, estatística, dentre outras questões referentes à incidência dos tributos. Não se aproxima desse círculo de informações, entretanto, aquelas acima referidas, atinentes aos projetos e atividades culturais.

Assim, a RFB não apenas careceria de atribuição legal (reguladora) para conduzir a análise e aprovação de projetos, como, sobretudo, não possuiria o necessário grau de especialidade técnica para desempenhar com perfeição e presteza essa função.

Desse modo, deve ser interpretado com cautela o comando veiculado no artigo 36 da Lei Rouanet, a seguir transcrito:

“Art. 36. O Departamento da Receita Federal, do Ministério da Economia, Fazenda e Planejamento, no exercício de suas atribuições específicas, fiscalizará a efetiva execução desta Lei, no que se refere à aplicação de incentivos fiscais nela previstos.”

Seria esse dispositivo um fundamento legal para que a RFB exerça influência sobre a análise e aprovação de projetos culturais? A nosso ver, a resposta é negativa.

Como é possível verificar, o artigo 36 da Lei Rouanet faz expressa referência ao campo de atribuições específicas da RFB, o que significa que não foi objetivo do legislador, ao cunhar tal dispositivo, alterar o núcleo de atribuições daquele órgão, definidos por lei específica. Assim, entendemos que a fiscalização quanto ao efetivo cumprimento da mencionada Lei, pela RFB, deverá se dar dentro dos limites da atribuição tributária que lhe é típica, o que, de modo algum engloba a prática de qualquer ato administrativo relacionado à aprovação de projetos culturais, durante o momento de habilitação dos Incentivos a Projetos Culturais.

Assim uma vez expedida decisão do Ministério da Cultura que habilita um projeto cultural ao Pronac, a RFB deve acatar as deduções efetuadas, exceto se tais deduções ocorrerem em desacordo com disposições legais exclusivamente tributárias. Tais disposições são aquelas que dizem respeito, por exemplo, ao limite de deduções re-

lativo a doações e patrocínios (80% e 60% do imposto devido, respectivamente, para pessoas físicas; e 40% e 30% do imposto devido, respectivamente, para as pessoas jurídicas), ou ainda, à regra que veda a dedução pela pessoa jurídica sujeita à apuração do lucro real, como despesa operacional, das doações ou patrocínios realizados em favor de projetos culturais mencionados no artigo 18 da Lei Rouanet.

Concluimos, assim, que a legislação não confere atribuição à RFB para manifestar-se ou de qualquer maneira atuar sobre a habilitação de projetos culturais no âmbito do Pronac, realizada durante o momento de habilitação dos Incentivos a Projetos Culturais.

12.3. Distribuição de atribuições quanto ao momento de fruição

Quanto ao momento de fruição dos Incentivos a Projetos Culturais, transparece mais uma vez a limitação da atribuição da RFB para praticar atos administrativos de conteúdo regulador. A titularidade do controle a ser exercido sobre o desenvolvimento do projeto cultural beneficiado pelo incentivo, bem como acerca da correta aplicação dos recursos provenientes de doações ou patrocínios, porquanto guardem estreita correlação com o conteúdo regulador da norma indutora, já que correspondem ao exaurimento dos seus fins extrafiscais, foi atribuída à Secretaria de Cultura da Presidência da República (SEC/PR), vinculada ao Ministério da Cultura, como se depreende do artigo 20 da Lei Rouanet.⁶² Nos termos deste dispositivo, a SEC/PR deverá elaborar, ao término do desenvolvimento dos projetos culturais, um relatório de avaliação da correta aplicação dos recursos recebidos, podendo decorrer, da verificação de irregularidades, a inabilitação do beneficiário do incentivo por até três anos. Contra essa decisão caberá a interposição de pedido de reconsideração, endereçado ao Mi-

⁶² “Art. 20. Os projetos aprovados na forma do artigo anterior serão, durante sua execução, acompanhados e avaliados pela SEC/PR ou por quem receber a delegação destas atribuições.

§ 1º A SEC/PR, após o término da execução dos projetos previstos neste artigo, deverá, no prazo de seis meses, fazer uma avaliação final da aplicação correta dos recursos recebidos, podendo inabilitar seus responsáveis pelo prazo de até três anos.

§ 2º Da decisão a que se refere o parágrafo anterior, caberá pedido de reconsideração ao Ministro de Estado da Cultura, a ser decidido no prazo de sessenta dias.

§ 3º O Tribunal de Contas da União incluirá em seu parecer prévio sobre as contas do Presidente da República análise relativa a avaliação de que trata este artigo.”

nistro da Cultura, dado que reforça a circunscrição dessa função no âmbito da atribuição reguladora exercida por esse órgão, e reafirma a limitação da atribuição da RFB para apreciar o atendimento, pelo contribuinte, dos fins extrafiscais da norma indutora aplicável.

Outra questão interessante a ser abordada nessa toada relaciona-se à legitimidade *ad causam* para apresentação do referido pedido de reconsideração. Na sistemática do momento de fruição dos Incentivos a Projetos Culturais, a avaliação realizada pelas autoridades reguladoras atingem não apenas os interesses dos titulares de projetos patrocinados, como também interesses diretos dos contribuintes que destinaram recursos a esses projetos, mediante abatimento do imposto de renda devido e/ou da base de cálculo.

É que, consoante dispõe o artigo 30 da Lei Rouanet, as infrações às disposições ali previstas devem sujeitar o doador ou o patrocinador ao pagamento dos impostos não-pagos em virtude do incentivo fiscal, com os acréscimos legais cabíveis, permanecendo os beneficiários dos Incentivos a Projetos Culturais na condição de responsáveis solidários. Além disso, o artigo 38 da mesma Lei dispõe que "na hipótese de dolo, fraude ou simulação, inclusive no caso de desvio de objeto, será aplicada, ao doador e ao beneficiário, multa correspondente a duas vezes o valor da vantagem recebida indevidamente".

Levando-se em conta a regra geral de atribuição que estamos buscando construir com relação aos Incentivos a Projetos Culturais, no que tange ao momento de fruição, é imperioso reconhecer a legitimidade ativa do patrocinador ou doador quanto à interposição de pedido de consideração ao Ministro da Cultura, pois a este incumbe o encargo funcional de produzir atos administrativos relativos ao atendimento das finalidades dos Incentivos a Projetos Culturais, os quais, por seu turno, servirão de premissa - pressuposto fático - para a aplicação da norma tributária pela RFB.

O reconhecimento da mencionada legitimidade ativa confere unidade e coerência à estrutura de atribuição atinente ao momento de fruição dos Incentivos a Projetos Culturais, vez que seria absolutamente descabido supor que o doador ou o patrocinador deveria discutir questões ligadas ao desenvolvimento dos projetos culturais beneficiários do incentivo, e a correta aplicação dos recursos em tal desenvolvimento, perante o Secretário da Receita Federal do Brasil, que não apenas carece de especialidade técnica para tanto, como,

igualmente, não é titular de atribuição que o legitime a se manifestar sobre a matéria.

Aqui, também entendemos ser aplicáveis os comentários que apresentamos no item 11, acerca da atribuição relativa à verificação de eventuais condutas fraudulentas pelo patrocinador ou doador, ou pelo titular do projeto cultural. Dessa feita, a interpretação do artigo 38 da Lei Rouanet deverá levar em conta se o dolo, fraude ou simulação refere-se à implantação e desenvolvimento do projeto incentivado - matéria reservada à apreciação da SEC/PR e do Ministério da Cultura, por dizer respeito ao conteúdo regulador da norma indutora -, ou se tais condutas relacionam-se aos procedimentos tributários implicados pelos Incentivos a Projetos Culturais (abatimento do imposto de renda devido e/ou da sua base de cálculo - matéria afeita ao âmbito de atuação da RFB, visto ter a ver com a aplicação de disposições de conteúdo eminentemente fiscal).

Daf concluirmos que deve ser visto com cautela o artigo 13 da Instrução Normativa Conjunta nº 1/95, que repete o teor do artigo 38 acima referido, com a inclusão, no início do texto, da expressão "constatado pela SRF".⁶³ O escopo material de tal dispositivo regulamentar, na linha do que temos sustentado, deve ser limitado aos eventos de dolo, fraude e simulação atinentes às ações de conteúdo tributário preponderante, ou que, por outro modo, correspondem à aplicação de disposições de legislação tributária. Exclui-se desse escopo, portanto, as verificações relativas ao campo regulador, cuja atribuição, em virtude da Lei, cabe exclusivamente à SEC/PR e ao Ministério da Cultura.

Em conclusão, temos que, no momento de fruição dos Incentivos a Projetos Culturais, é nítida a dicotomia entre as atribuições reguladora e tributária, próprias da função administrativa concernente à aplicação das normas que disciplinam tal incentivo fiscal. Deve-se, portanto, atentar para os limites que acometem a atribuição da RFB para a revisão dos atos administrativos destinados a aferir o atendimento à finalidade de tal instrumento de indução econômica.

⁶³ "Art. 13. Constatado pela SRF dolo, fraude ou simulação, relacionados com os incentivos de que trata esta Instrução Normativa, será aplicada aos infratores a multa correspondente a duas vezes o valor da vantagem recebida (Lei nº 8.313/91, art. 38). Parágrafo único. No caso de conluio, a multa de que trata o 'caput' deste artigo será aplicada ao doador ou patrocinador e ao beneficiário."

13. Limites Funcionais da Atuação da RFB no Casos de Drawback

13.1. Breve descrição do Drawback

O regime especial de *Drawback*, concebido como incentivo à exportação, foi instituído pelo Decreto-Lei nº 37/66 (artigo 78).⁶⁴ Sua disciplina legal encontra-se, atualmente, consolidada nos artigos 335 e seguintes do Regulamento Aduaneiro.

O *Drawback* é um incentivo fiscal que pode se manifestar em três modalidades, a saber:

- (i) suspensão do pagamento dos tributos exigíveis na importação de mercadoria a ser exportada após beneficiamento ou destinada à fabricação, complementação ou acondicionamento de outra a ser exportada;
- (ii) isenção dos tributos exigíveis na importação de mercadoria, em quantidade e qualidade equivalente à utilizada no beneficiamento, fabricação, complementação ou acondicionamento de produto exportado; e
- (iii) restituição, total ou parcial, dos tributos pagos na importação de mercadoria exportada após beneficiamento, ou utilizada na fabricação, complementação ou acondicionamento de outra exportada.

O *Drawback*, nas modalidades acima indicadas, poderá se concedido com relação a mercadorias, matérias-primas, produtos semi-elaborados ou acabados, dentre outros bens e insumos relacionados no artigo 336 do Regulamento Aduaneiro, destinados ao beneficiamento no País e posterior exportação.

Poderá ainda ser aplicado tal regime, na modalidade suspensão, à importação de matérias-primas, produtos intermediários e compo-

⁶⁴ De acordo com o artigo 41 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição de 1988, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios deveriam reavaliar, no prazo de 2 (dois) anos, a partir de 5 de outubro de 1998, todos os incentivos fiscais de natureza setorial vigentes naquela data, considerando-se revogados (parágrafo 1º) os que não fossem confirmados por lei, dentro do aludido prazo. Em virtude desse dispositivo, o regime de *Drawback* teria sido considerado revogado a partir de 5 de outubro de 1990, ante a inércia do Poder Legislativo em ratificá-lo. Nada obstante, com a edição da Lei nº 8.402/92, a legislação que previa tal incentivo fiscal foi restabelecida, tendo tal re-estabelecimento se processado retroativamente a 5 de outubro de 1990, consoante dispôs o artigo 2º dessa lei. Desse modo, permanecem em vigor, até a presente data, a legislação original relativa ao *Drawback*, o que, aliás, é confirmado pelo Parecer Normativo nº 1/92.

entes destinados à fabricação, no País, de máquinas e equipamentos a serem fornecidos no mercado interno, em decorrência de licitação internacional, contra pagamento em moeda conversível proveniente de financiamento concedido por instituição financeira internacional, ainda, pelo Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social, com recursos captados no exterior, nos termos do artigo 5º da Lei nº 8.032/90 (*Drawback* "mercado interno").

Na modalidade de suspensão, a inicial suspensão dos tributos incidentes na exportação converte-se em exclusão definitiva do crédito tributário, em vista da concretização da exportação dos produtos beneficiados no Brasil, ou efetiva comercialização destes no mercado interno. Como regra geral, os contribuintes dispõem do prazo de um ano, prorrogável uma vez por igual período, para comprovar a exportação ou comercialização no mercado interno, salvo em casos específicos que, em razão da duração do ciclo produtivo da mercadoria, seja necessário prazo superior, o qual não excederá cinco anos (artigo 340 do Regulamento Aduaneiro).

Na modalidade isenção, a concessão do regime dá-se previamente à realização das importações, com base na comprovação, pelo contribuinte, de exportações anteriores de produtos fabricados no País mediante o emprego de insumos ou matérias-primas equivalentes àqueles que pretende importar. A referida isenção, todavia, subordina-se a condição resolutória de posterior comprovação das exportações envolvendo os bens em cuja fabricação se tenha incorporado as mercadorias abrangidas pelo incentivo.⁶⁵

Já no caso da modalidade de restituição, a concessão do regime relaciona-se a exportações já realizadas, de produtos cuja fabricação, no País, envolveu insumos importados mediante o pagamento de todos os tributos incidentes nessa fase.

É interessante notar que o *Drawback*, nas modalidades suspensão e isenção, apresenta procedimento de concessão estruturada do modo tradicional, articulado em dois momentos, um de habilitação e outro de fruição. Já a modalidade de restituição, em razão de suas peculiaridades, tem sua concessão concentrada num momento singular, em que se aglutinam a habilitação e a fruição. Em virtude dessa diferença, passaremos, a seguir, a tecer comentários atinentes à distribuição de atribuições nos momentos de habilitação do *Drawback* nas modalidades suspensão e isenção, para, posteriormente, analisarmos isoladamente a peculiar modalidade de restituição.

13.2. Distribuição de atribuições quanto ao momento de habilitação do drawback, nas modalidades suspensão e isenção

No momento de habilitação do *Drawback*, nas modalidades suspensão e isenção, a atribuição atinente ao cumprimento, no plano da função administrativa, do conteúdo regulador da norma indutora, incumbe à Secex,⁶⁵ sendo o principal ato administrativo produzido nesse momento o denominado "ato concessório". Para que se compreenda bem a extensão da atribuição da Secex, e, em contrapartida, as limitações impostas ao agir da RFB, propomos uma breve análise da evolução histórica da legislação que rege o assunto.

O Decreto nº 37/66, ao instituir o *Drawback*, silenciou acerca da questão do exercício das atribuições referentes ao cumprimento da legislação relacionada a esse incentivo fiscal. Nada obstante, delegou ao Chefe do Poder Executivo a tarefa de, mediante Decreto, expedir regulamento que definisse as condições que norteariam a concessão de tal regime aduaneiro especial.

O regulamento do *Drawback* veio com a edição do Decreto nº 68.904/71. O referido Decreto tratou de prever ao Conselho de Política Aduaneira (CPA), a atribuição para emissão do ato concessório das modalidades suspensão e isenção do incentivo, consoante estatuem seus artigos 4º e 7º, respectivamente. A atribuição eminentemente reguladora do CPA encontra-se claramente prescrita na Lei nº 3.244/57, que criou o Órgão (artigos 21 e seguintes).

Mantenha-se em mente, durante a apreciação dos comentários seguintes, que o CPA foi extinto em 1990, e substituído pela Secretaria Nacional de Economia (SNE), vinculada ao Ministério da Fazenda. Esta, por sua vez, foi extinta em 1992, em virtude da Lei nº 8.490/92, tendo suas atribuições sido absorvidas pelas Secex, que, hoje, se vincula ao Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior.

Pois bem. O Chefe do Poder Executivo manifestou claramente, no Decreto nº 68.904/71, a sua intenção de não interferir nos círcu-

⁶⁵ A Secex tem sua atribuição reguladora definida pelo artigo 16 do Decreto nº 1.757/95, segundo o qual incumbem a esse órgão, dentre outras funções, formular propostas de políticas e programas de comércio exterior e estabelecer normas necessárias à sua implementação, a propositura de medidas, no âmbito das políticas fiscal e cambial, de financiamento, de recuperação de créditos à exportação, de seguro, de transportes e fretes e de promoção comercial, e a participação em negociações de acordos ou convênios internacionais relativos ao comércio exterior.

los de atribuições originalmente atribuídos ao CPA e a então Secretaria da Receita Federal (SRF), ao estabelecer, no artigo 11, que tais órgãos dariam cumprimento àquele Decreto respeitadas as suas respectivas jurisdições.⁶⁶ Assim, a partir desse momento, criou-se o marco normativo que limitava a atuação da SRF à aplicação da legislação tributária, observando, como premissa, o ato concessório emitido pelo CPA.

A confirmar isso, note-se que o artigo 5º, parágrafo 2º, do Decreto em comento, delimita de maneira muito clara qual deve ser o comportamento da SRF ante a realização a emissão do ato concessório e, posteriormente, quando da realização da exportação pelo beneficiário do *Drawback*. Segundo esse dispositivo, à SRF incumbiria adotar as providências necessárias para (i) dar ciência, ao "órgão que centralizar o controle das operações" - o CPA -, das importações realizadas com ao amparo de suspensão tributária; e (ii) realizada a exportação, conforme plano aprovado pelo CPA, dar baixa dos termos de responsabilidade firmados pelo contribuinte (do que falaremos adiante, quando analisarmos o momento de fruição). Verifica-se, portanto, que o regulamento do *Drawback* apresenta rígida delimitação dos atos que cumpriria à SRF executar.

E como, sabidamente, a atividade tributária é plenamente vinculada, não caberia à SRF, por seu livre arbítrio, passar a atuar de maneira diversa. É importante perceber que a distribuição de atribuições atinentes ao *Drawback*, nas modalidades suspensão e isenção, segue perfeitamente o modelo por nós proposto, linhas acima, segundo o qual a atividade administrativa do órgão regulador constitui pressuposto fático (premissa) da atividade administrativa do órgão tributário, não cabendo a este invadir a área reservada ao primeiro.

Mais uma vez, insista-se no que acima já se disse: o ato concessório é, para os efeitos tributários, um mero *fato* que, juntamente com outros tantos fatos coligidos pelo legislador, dará azo ao benefício tributário.

Por outras palavras, nota-se que, acerca do momento de habilitação do *Drawback*, a emissão do ato concessório foi concebida como

⁶⁶ "Art. 11. O Conselho de Política Aduaneira e a Secretaria da Receita Federal, nas suas respectivas jurisdições adotarão as medidas necessárias à execução deste Regulamento."

atribuição exclusiva do CPA, e, como tal, não haveria de ser atingida pelos atos realizados pela SRF.

Dando continuidade ao exame histórico em curso, verifica-se que, a despeito do cenário acima descrito, as autoridades fiscais principiaram um movimento no sentido de buscar interferir, por meio de seus atos, no processo de exame e validação dos requisitos do ato concessório do *Drawback*. Quer-nos parecer que, num passado mais próximo, essa postura tenha decorrido, em grande medida, de uma equivocada interpretação conferida ao artigo 3º da Portaria MEFP nº 594/92, a seguir transcrito:

“Art. 3º Constitui atribuição do Departamento da Receita Federal - DpRF a aplicação do regime e a fiscalização dos tributos, nesta compreendidos o lançamento de crédito tributário, sua exclusão em razão de reconhecimento do benefício e a verificação, a qualquer tempo, do regular cumprimento, pela importadora, dos requisitos e condições fixados pela legislação pertinente.”

Em face de tal comando infra-legal, passou o Fisco a sustentar a sua legitimidade para rever, a qualquer tempo, os requisitos legais do regime de *Drawback*, inclusive, a regularidade dos fundamentos do ato concessório expedido pela Secex. Esse entendimento, em nossa opinião, não se justifica, e sucumbe aos seguintes argumentos:

Ausência de fundamento legal

Como demonstramos acima, o Decreto nº 68.904/71 consagrou a dicotomia entre as atribuições reguladora - CPA - e tributária - SRF. Sendo a Portaria MEFP nº 594/92 um ato administrativo normativo, portanto, de hierarquia inferior à do mencionado decreto, é imperioso notar que o conteúdo do aludido artigo 3º carece completamente de fundamento legal. Por outras palavras, não poderia a Ministra da Fazenda, por ocasião da expedição da portaria em questão, ignorar o que o Chefe do Poder Executivo positivou no Decreto nº 68.904/71. Não apenas a hierarquia normativa, mas também a hierarquia funcional denunciam a flagrante insubsistência da atribuição, à SRF, de atribuição para apreciar o atendimento, pelo contribuinte, ao conteúdo regulador do *Drawback*.

Demais disso, aceitar, a *contrario sensu*, que a SRF deteria poderes para fiscalizar integralmente os assuntos atinentes ao *Drawback*, inclusive os fundamentos de sua concessão, equivaleria a taxar de

insignificante a atuação da Secex no exercício da função administrativa referente ao Decreto nº 68.904/71.

Finalmente, tal entendimento tornaria o ato concessório um ato jurídico, para efeitos tributários, o que contraria o que acima se disse sobre ser aquele mero pressuposto para a concessão do benefício.

Origem do dispositivo

A interpretação extensiva do artigo 3º da Portaria MEFP nº 594/92 cai por terra na medida em que se verifica que ele se trata da reedição do item 3 da Portaria MF nº 36/82,⁶⁷ o qual, em sintonia com a sistemática adotada pelo Decreto nº 68.904/71, cuidava em manter incólumes os núcleos de atribuição legalmente definidos em Lei. Nesse sentido, é de se notar que o item 3 mencionado expressamente ressaltava os limites da atribuição do CPA para definir a área de atuação da RFB em matéria de *Drawback*.

Ora, não tendo emergido, entre 1982 e 1992 nenhuma alteração legislativa (em nível ordinário, ou mesmo em nível regulamentar, por meio de decreto) que justificasse a divergência entre os conteúdos dos dispositivos acima aludidos, deve-se concluir que a atribuição estritamente tributária da RFB permaneceu vigente, mesmo após a expedição da Portaria MEFP nº 594/92.

Explicitação do princípio da especialidade

Por fim, a questão dos limites da atribuição da RFB encontra forte amparo no próprio Decreto nº 68.904/71, em que a especialidade desse órgão, em contrapartida à especialidade do CPA, foi explicitamente demarcada. Isso decorre da eloquente redação do artigo 18 do Decreto em questão:

“Art. 18. As controvérsias suscitadas nas repartições fiscais relativas aos atos concessivos dos estímulos serão dirimidas pelo Conselho de Política Aduaneira.”⁶⁸

⁶⁷ “3. Ressalvada a competência da Comissão de Política Aduaneira, constitui atribuição da Secretaria da Receita Federal a Fiscalização de Tributos, nesta compreendidos o lançamento de crédito tributário, sua exclusão em razão do reconhecimento dos benefícios fiscais concedidos e a verificação, a qualquer tempo, do regular cumprimento, pelo beneficiário, dos requisitos e condições fixados pela legislação pertinente.”

⁶⁸ Esse dispositivo foi reproduzido no artigo 329 do regulamento aduaneiro anterior, aprovado pelo Decreto nº 91.030/85, e se encontra também estampado no Reguia-

O dispositivo acima colacionado não deixa dúvidas de que o ato concessório do *Drawback* foi definitivamente blindado contra qualquer ingerência das autoridades fiscais. Lembrando que a Secex ocupa, no presente, o mesmo lugar que o CPA, é possível concluir que permanece em vigor a rígida limitação imposta no passado à possibilidade de a SRF (hoje RFB) rever o mérito dos atos concessórios de *Drawback*.

Ao comentar o dispositivo acima destacado, Roosevelt Baldomir Sosa acentua que dele não decorre uma relação hierárquica entre a SRF e a Secex.⁶⁹ Com isso concordamos, uma vez que vemos esse dispositivo como a explicitação da especialidade do CPA (hoje Secex), na qual a atribuição da RFB encontra uma fronteira intransponível. Todavia, entendemos, diferentemente do mencionado autor, que a referência às "controvérsias" relativas aos atos concessórios de *Drawback* refere-se à solução de quaisquer conflitos que possam surgir, entre o contribuinte e a Administração Pública, a respeito do válido reconhecimento dos requisitos de emissão do ato concessório. Assim, muito mais do que a resolução de simples "dúvidas" sobre os atos concessórios,⁷⁰ incumbe à Secex a atribuição de praticar todos os atos administrativos que possam ter relação com o momento de habilitação do incentivo fiscal em tela.⁷¹

mento Aduaneiro vigente, seu artigo 355, cuja redação é a seguinte: "Art. 355. As controvérsias relativas aos atos concessórios do regime de *Drawback* serão dirimidas pela Secretaria da Receita Federal e pela Secretaria de Comércio Exterior, no âmbito de suas competências." Notamos que, sem qualquer justificativa plausível, o artigo 355 do regulamento Aduaneiro previu que a SRF atuaria, em conjunto com a Secex, na solução das controvérsias atinentes aos atos concessórios. Nada obstante, entendemos que a ressalva às esferas de atribuição de cada órgão acabou por tornar inócua a alteração no texto do dispositivo, pois deixou claro que a nova redação não teria como efeito o alargamento das atribuições da SRF.

⁶⁹ Cf. Roosevelt Baldomir Sosa, *Comentários à Lei Aduaneira*, São Paulo, Aduaneiras, 1995, p. 279.

⁷⁰ *Idem*.

⁷¹ Isso é reforçado pelo artigo 331 do regulamento aduaneiro anterior, que reservava ao CPA a função de decidir sobre os casos omissos, e pelo artigo 332 do mesmo regulamento, que facultava a esse órgão a delegação, a outros órgãos da Administração, da atribuição de conceder o *Drawback*. É claro que um órgão somente pode delegar uma atribuição de sua titularidade, valendo lembrar que, à época, não vigorava a proibição veiculada no artigo 13 da Lei nº 9.784/99 quanto à delegação de competência exclusiva.

Diante do exposto, entendemos que deve ser relativizada a interpretação do artigo 3º da Portaria MEFP nº 594/92, a fim de que sejam reconhecidos os limites que, efetivamente, a legislação impõe ao exercício, pela RFB, de atos atinentes à análise ou revisão dos fundamentos do ato concessório de *Drawback*.⁷²

Por esse motivo, há de ser assegurada a ampla eficácia dos artigos 338 e 354 do regulamento Aduaneiro, que prevêem, atualmente, a atribuição da Secex para determinar a sorte do momento de habilitação do *Drawback*, nas modalidades suspensão e isenção, respectivamente.

Por fim, vale chamar a atenção para o descabimento de um outro entendimento que, vez ou outra, é postulado quando se discute o tema vertente, segundo o qual o momento de habilitação do *Drawback*, a cargo da Secex, consistiria no simples recebimento de formulários e documentos. Com isto não podemos anuir, pelo simples fato de que, se assim fosse, toda legislação do *Drawback*, especialmente os dispositivos acima ventilados, seriam reduzidos a um amontoado de palavras sem sentido e sem eficácia qualquer.

Conceder um incentivo fiscal, ao contrário da passividade que ocorre na simples recepção de documentos, pressupõe um agir efetivo da autoridade pública. O ato concessório é um ato administrativo na acepção técnica do termo, ou seja, uma manifestação de vontade de um órgão público imbuído do exercício da função administrativa, e não pode ser confundido com o mero carimbo de protocolo que se apõe em todo documento que se entrega a um agente público.

A fragilidade da tese que procura negar o significado jurídico do ato concessório torna-se evidente quando se analisa, em espécie, os juízos que devem ser emitidos pela Secex para adequada consecução do momento de habilitação do *Drawback*. Consideremos, a esse propósito, uma situação em que um contribuinte busque obter a conces-

⁷² Se assim não fosse, perderia efeito o disposto no artigo 399 do regulamento Aduaneiro, mais um que reforça a exclusividade da Secex para exercer a função administrativa vinculada ao momento de habilitação do *Drawback*: "Art. 399. O regime de *drawback*, na modalidade de suspensão, poderá ser concedido e comprovado, a critério da Secretaria de Comércio Exterior, com base unicamente na análise dos fluxos financeiros das importações e exportações, bem assim da compatibilidade entre as mercadorias a serem importadas e aquelas a exportar."

são desse incentivo fiscal para poder realizar um fornecimento no mercado interno, em virtude de ter-se sagrado vencedora de uma licitação internacional, invocando, para tanto, o artigo 5º da Lei nº 8.032/90 (*Drawback* “mercado interno”).⁷³

Interpretando-se o dispositivo legal acima mencionado, pode-se afirmar que o *Drawback* “mercado interno” somente pode ser concedido (expedição do ato concessório) se atendidos os seguintes requisitos (conteúdo regulador do momento de habilitação):

- (i) *existência de licitação internacional*: consiste na existência de processo licitatório internacional tendo por objeto o fornecimento de máquinas e equipamentos no mercado interno;
- (ii) *titularidade do contrato decorrente da licitação internacional*: o contribuinte deve ser titular de um vínculo jurídico que o obrigue a efetuar o fornecimento no mercado interno de bens a serem fabricados no País mediante o emprego de mercadorias e insumos importados; e
- (iii) *assunção dos compromissos relativos ao momento de fruição*: o contribuinte deve assumir, perante a Secex, o compromisso de adimplir as condições posteriores à exportação, que consubstanciam o escopo da norma indutora (vide comentários no subitem 14.3).⁷⁴

Se tais requisitos estiverem presentes no momento em que o contribuinte requerer a concessão do *Drawback* “mercado interno”, e somente se assim for, o ato concessório poderá ser validamente emitido. Isso significa que a Secex deve realizar perfunctória análise

⁷³ Assinale-se, por oportuno, que a Lei nº 11.732/08, decorrente da conversão da Medida Provisória nº 418/08, solucionou importante controvérsia relativa à concessão do *Drawback* “mercado interno”, ao trazer dispositivo expressamente interpretativo que delimita o sentido da expressão “licitação internacional”, mencionado no artigo 5º da Lei 8.032/90, esclarecendo que aquele termo abrange as licitações promovidas pelas pessoas jurídicas de Direito privado do setor público e, também, do setor privado (licitações internacionais privadas). A referida lei ainda dispõe que, para fins de concessão do *Drawback* “mercado interno”, a licitação internacional privada deverá obedecer (i) até 1 de maio de 2008: (i.a) às normas expedidas pelas instituições financiadoras dos projetos; ou (i.b) na ausência destas, às normas de direito privado aplicáveis; e (b) a partir de 1 de maio de 2008: às normas a serem baixadas pelo Poder Executivo, por meio de decreto.

⁷⁴ Para comprovação dessas condições, o contribuinte deve apresentar os documentos e seguir o procedimento indicado no anexo “D” da Portaria Secex nº 36/07.

se da documentação apresentada, para então, produzir o ato administrativo que consubstancia a aplicação do conteúdo regulador da norma indutora. Há como equiparar essa atividade ao mero recebimento de papéis? Cremos que não.

13.3. Distribuição de atribuições quanto ao momento de fruição do *Drawback*, nas modalidades suspensão e isenção

Com relação ao momento de fruição do *Drawback*, nas modalidades suspensão e isenção, fazemos menção aos comentários acima prenunciados, relativos ao artigo 5º, parágrafo 2º, do Decreto nº 68.904/71, de acordo com o qual, em vista da realização das exportações, pelo contribuinte, a RFB deve proceder à baixa dos respectivos termos de responsabilidade. Tal norma dá conta de que, também na fase de verificação do cumprimento das condições de fruição desse incentivo fiscal, prevalece a rígida separação entre as atribuições reguladora e tributária.

Em vista disso, assumindo a atribuição que a lei lhe conferiu, a Secex estatuiu que o inadimplemento do regime deve ser comunicado à RFB, consoante dispõe o artigo 146 da Portaria Secex nº 36/07:

“Art. 146. O inadimplemento do Regime será comunicado à Secretaria da Receita Federal e aos demais órgãos ou entidades envolvidas, por meio de módulo específico *Drawback* do Siscomex, podendo futuras solicitações do mesmo titular ficar condicionadas à regularização da situação fiscal.”

Note-se que, mais uma vez, o órgão dotado de atribuição tributária atua na medida em que surja a premissa de sua atribuição, consistente num ato administrativo praticado pelo órgão dotado de atribuição reguladora. Essa situação, vale frisar, guarda coerência com a regra geral de competência aplicável ao *Drawback*, definida por meio do Decreto nº 68.904/71, pois a verificação do atendimento, pelo beneficiário do regime, aos seus requisitos de fruição, acaba por configurar o exaurimento da atribuição para emissão do ato concessório.

Na medida em que a realização das exportações ou do fornecimento no mercado interno não sejam requisitos de uma situação nova, mas sim de uma situação preexistente, instaurada pelo ato concessório, então é coerente que o órgão titular da atribuição para a emissão do ato concessório verifique o cumprimento de tais requisitos, porquanto o seu não cumprimento constitui pressuposto de cas-

sação do ato concessório, e, como afirmamos acima, a atribuição para cassar o ato administrativo incumbe a quem tem legitimidade para criá-lo.

Para ilustrar as ponderações ora expostas, propomos retomar o exemplo enunciado no tópico anterior. Considerando que o contribuinte tenha obtido o ato concessório do *Drawback* "mercado interno", quais seriam os requisitos de fruição desse incentivo fiscal? À luz do artigo 5º da Lei nº 8.032/90, podemos enumerar os seguintes:

(i) *vinculação entre as importações e a licitação internacional*: as importações realizadas deverão se prestar a dar cumprimento ao contrato decorrente da licitação internacional, vinculando-se ao seu objeto;

(ii) *utilização integral dos bens importados para a fabricação de mercadorias no País*: todos os bens importados deverão se submeter a processo de beneficiamento industrial no Brasil, incorporando-se às máquinas e equipamentos a serem fornecidos ao consumidor final;

(iii) *financiamento internacional*: o pagamento a ser realizado pelo consumidor final, no mercado interno, deverá dar-se mediante o emprego de recursos captados no exterior, a fim de que se assegure o resultado cambial positivo na operação; e

(iv) *efetivação do fornecimento no mercado interno*: o fornecimento no mercado interno deverá ser concretizado, para que o fim último perseguido pela norma indutora seja atendido.

Com fundamento nas razões desenvolvidas no tópico anterior, e, recobrando a explicitação da especialidade da Secex, vigente no contexto do *Drawback*, é possível aferir que o contribuinte deve comprovar o atendimento aos requisitos do momento de fruição perante este órgão, que produzirá ato administrativo a servir de fundamento para a atuação da RFB. A atuação da RFB, por seu turno, poderá consistir, alternativamente: (i) no reconhecimento definitivo da exclusão do crédito ou da isenção; ou (ii) na realização do lançamento tributário. Tudo, porém, nos limites da premissa representada pelo exercício, por parte da Secex, da função administrativa reguladora.

13.4. O *Drawback* na modalidade restituição: aparente a exceção à regra

Como adiantado, o *Drawback* na modalidade restituição não apresenta distinção clara entre os momentos de habilitação e de frui-

ção, pois o incentivo fiscal se dá posteriormente à exportação das mercadorias beneficiadas mediante o emprego de insumos importados. Assim, existe um único momento de aplicação desse incentivo, no qual a RFB verifica a efetiva vinculação entre as mercadorias importadas e os bens exportados pelo contribuinte.

Essa aglutinação dos momentos de habilitação e fruição acaba por minimizar a atuação do poder regulador, já que a conduta do contribuinte deixa de ser "acompanhada" pela autoridade pública, sendo desempenhada espontaneamente. Nessas circunstâncias, optou-se por permitir à RFB praticar o ato tendente a reconhecer o direito do contribuinte ao *Drawback*.

Ao contrário do que pode parecer, tal permissão não representa uma exceção à regra geral de competência aplicável ao *Drawback*. Muito pelo contrário, é uma confirmação dela.

Isto porque a ausência do mencionado "acompanhamento" da conduta do contribuinte, que se caracteriza no trânsito entre o momento de habilitação e o momento de fruição, fez com que, para o *Drawback* na modalidade restituição, o ato de habilitação ao incentivo consistisse num ato administrativo puramente tributário: a restituição dos tributos pagos, ou o reconhecimento de direito creditório a ser empregado para compensação em importações futuras (artigos 349 e 350 do Regulamento Aduaneiro).

Ora, de acordo com tudo o que aduzimos até aqui, ficou claro que um ato de natureza tributária somente poderia ser praticado pela RFB, em virtude da especialidade funcional desse órgão. Dessa feita, é absolutamente pertinente, e confirma a regra geral de atribuição por nós defendida para o *Drawback*, o fato de ter a legislação conferido somente à RFB a atribuição para atuar com relação à modalidade de restituição.

13.5. Breve panorama da jurisprudência

A jurisprudência administrativa já se manifestou, por diversas vezes, a respeito da questão da distribuição de atribuições relativamente à concessão do *Drawback*. O exame dos precedentes exarados pelo Terceiro Conselho de Contribuintes, contudo, evidencia que, na maioria das vezes em que o assunto foi apreciado, adotou-se o entendimento segundo o qual a SRF teria legitimidade para manifestar-se sobre o conteúdo regulador da norma tributária indutora.

Nada obstante, alguns julgados do Terceiro Conselho de Contribuintes, embora menos numerosos, têm se apegado com mais afinco ao exame técnico das limitações da atribuição da RFB quanto à revisão do *Drawback*, perfilando a opinião por nós defendida neste trabalho. A título exemplificativo, confira-se a ementa de recente julgado nesse sentido:

"Ilegitimidade ativa da Secretaria da Receita Federal. Compete à Secretaria da Receita Federal fiscalizar os tributos federais, inclusive aqueles inerentes às operações de comércio exterior beneficiadas com a concessão do regime aduaneiro especial drawback. Todavia, pertence a outro órgão da administração pública federal tanto a concessão do benefício como eventual aferição da regularidade do ato concessório".⁷⁵

Outro interessante precedente a merecer destaque é o Acórdão nº 302-32.478,⁷⁶ em que a Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes tratou a matéria de maneira lapidar. No caso, discutia-se se a SRF poderia discordar do conteúdo do ato administrativo produzido no âmbito do CPA. Conclui-se ser afirmativa a resposta, mas que, como esta não detinha atribuição para a prática de atos voltados aos pressupostos de fruição do *Drawback*, então lhe restaria oficiar à SNE para que reavaliasse o teor do relatório de cumprimento do regime pelo contribuinte. Não tendo a SRF adotado tal medida, decidiram os membros da referida Câmara cancelar o auto de infração.

Dignos de nota também são os Acórdãos nº 301-33.266,⁷⁷ da Primeira Câmara, e 302-35.429⁷⁸ e 302-38.579,⁷⁹ da Segunda Câmara, todas do Terceiro Conselho de Contribuintes. Nos casos objeto desses acórdãos, foi reconhecida a limitação da atribuição da SRF para reexaminar os pressupostos reguladores do *Drawback*. É curioso notar, contudo, que, em tais situações, a restrição à atuação das autoridades fiscais pelo colegiado administrativo prestou-se para manter o auto de infração, pois os contribuintes pleiteavam a oportunidade de comprovar o adimplemento das condições do regime na

⁷⁵ Acórdão da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes nº 303-34.307, proferido em sessão de 22/05/2007.

⁷⁶ Proferido em sessão de 01/12/1992.

⁷⁷ Proferido em sessão de 18/10/2006.

⁷⁸ Proferido em sessão de 19/03/2003.

⁷⁹ Proferido em sessão de 24/04/2007.

esfera tributária, já que a Secex os houvera considerado por descumpridos.

Tais julgados chamam a atenção para a questão da coerência dos posicionamentos sustentados pelos julgadores administrativos. Se fosse correto o posicionamento em favor da inexistência de limites funcionais para a revisão dos requisitos de habilitação e fruição do *Drawback* pela RFB, então, por dedução lógica, as decisões da Secex que dessem conta do cometimento de irregularidades pelos contribuintes haveriam de ser igualmente desconsiderados, sendo possível à RFB, eventualmente, concluir que tais irregularidades não tenham existido.

De todo modo, mantemos firme convicção de que os atos administrativos da Secex devem servir de premissa para a atuação da RFB, não devendo ser atingidos pelos juízos emitidos por esta. Há de se reconhecer, portanto, a impossibilidade de a RFB invalidar, cassar ou neutralizar, em qualquer medida, os atos praticados pela Secex no âmbito da função administrativa reguladora.⁸⁰

Por fim, cremos que uma evolução no entendimento jurisprudencial sobre a matéria aqui ventilada, com a conseqüente consolidação de entendimento que contemple as limitações da atribuição exclusivamente tributária da RFB, nos moldes aqui pontuados, não só é necessária, e conforme a melhor técnica jurídica, como iminente, em vista de uma grave contradição que macula a maioria dos precedentes que não reconhecem tais limitações. Trata-se do argumento relativo à "complementaridade" das atribuições da Secex e da RFB, invocado, por exemplo, no Acórdão nº 303-31.537, da Terceira Câmara do terceiro Conselho de Contribuintes.⁸¹ Veja-se a ementa desse julgado:

"Competências Complementares da RFB e da Secex. Alteração de Prazo do Ato Concessório. Não há dúvida quanto à

⁸⁰ Como decidiu a Primeira Câmara do Conselho de Contribuintes, por meio do acórdão nº 301-31.857, proferido em sessão de 14/06/2005, cuja ementa segue: "Drawback - Prorrogação - Tendo a Secex deferido prorrogação ao do ato concessório, ainda que o pedido protocolizado pelo beneficiário do regime tenha sido intempestivo, não cabe à Receita Federal desconstituir a validade desses atos, haja vista que a competência para concessão, alteração e prorrogação do regime aduaneiro especial de drawback é da Secex."

⁸¹ Proferido em sessão de 10/08/2004.

competência da RFB para fiscalizar o cumprimento das condições assumidas para efeito da suspensão de tributos. Igualmente inquestionável é a competência da Secex para a concessão e prorrogação dos atos concessórios. A ação fiscal da RFB não pode e não deve se dar em oposição ao trabalho da Secex, mas em sua complementação. Ainda que houvesse qualquer irregularidade quanto à prorrogação dos atos concessórios pelo órgão competente para fazê-lo, não poderia ser responsabilizado por isso o contribuinte beneficiário do regime."

Não conseguimos vislumbrar maior paradoxo que a suposta complementaridade mencionada no acórdão acima aludido. Se a RFB é tida como apta a rever os termos do ato concessório, ela não complementa a atuação da Secex, mas passa por cima dela. Há um sério conflito lógico nesse raciocínio, que deve ser urgentemente revisto. A verdadeira complementaridade somente é possível quando se reconhecer que a atribuição da RFB começa quando termina a da Secex.

14. Síntese Conclusiva

Para sintetizar as idéias acima desenvolvidas, as seguintes conclusões podem ser delas extraídas:

- (i) competência administrativa, ou atribuição, é o conjunto de atividades que representam um setor da função administrativa do Estado. Quando vista pela perspectiva subjetiva (institucional), a atribuição corresponde ao órgão público. Em termos práticos, a atribuição se manifesta enquanto fundamento de validade dos atos administrativos;
- (ii) pelo princípio da especialidade, o órgão público deve ter uma atribuição minimamente específica, que permita aferir qual a sua função essencial (do contrário, o órgão não seria dotado de existência juridicamente relevante). Um fator que ressalta a aplicação do princípio da especialidade é o fundamento técnico da atribuição, que, no Direito brasileiro, identifica-se com o princípio da eficiência. Este princípio exige que o órgão público seja minimamente especializado, para que sua função possa ser cumprida com perfeição e presteza;
- (iii) no plano da função legislativa, as normas tributárias indutoras, tais quais as que veiculam incentivos fiscais, surgem a partir do exercício conjugado da competência reguladora e da

competência tributária. Essa dicotomia reflete no plano da função administrativa, na medida em que, em atenção ao princípio da especialidade, órgãos distintos recebem atribuição para aplicar o conteúdo tributário e o conteúdo regulador de tal norma;

(iv) a RFB é o órgão dotado de atribuição exclusivamente tributária, não possuindo legitimidade para aplicar normas referentes à intervenção do Estado no domínio econômico;

(v) a dicotomia entre atribuições no plano da função administrativa, e a especialização tributária da RFB permitem elaborar uma regra geral de atribuição aplicável à concessão de incentivos fiscais: o ato administrativo regulador, na medida em que dá eficácia à norma tributária indutora, determina a alteração de regra de incidência, que é o objeto do ato administrativo tributário; assim, o ato regulador constitui simples pressuposto fático do exercício da atribuição tributária, não sendo por esta alcançado.

(vi) o artigo 32 da Lei nº 9.430/96 não representa ameaça à regra geral de atribuição acima enunciada, pois, sendo norma genérica, não atinge as situações em que a distribuição de atribuições decorre de normatização específica;

(vii) inexistente conflito de atribuições no plano da função administrativa relativa à concessão de incentivos fiscais, pois, em virtude da regra de atribuição acima descrita, as atuações do órgão regulador e do órgão tributário diferem não só em matéria, como se justapõem no tempo;

(viii) a RFB não possui atribuição para invalidar, cassar, ou rever atos administrativos praticados por outros órgãos, pois tal atribuição constitui decorrência da aptidão original para a prática do ato que se invalida, cassa ou revê. Como consequência, tais medidas somente podem ser adotadas pelo próprio autor do ato, exceto nos casos de subordinação hierárquica e delegação de atribuição, quando podem ser realizadas pela autoridade superior ou pela autoridade delegante;

(ix) a RFB não possui atribuição para rever os atos administrativos praticados pelo Ministério da Cultura durante os momentos de habilitação e fruição dos Incentivos a Projetos Culturais, como consequência da regra geral de atribuição aplicável à concessão de incentivos fiscais; e

(x) no caso do *Drawback*, não apenas a regra geral de atribuição, como também as disposições específicas da legislação de regência estabelecem uma clara distinção entre os atos reguladores (ato concessório, no momento de habilitação; verificação do cumprimento das condições do regime, no momento de fruição) e os atos tributários, sendo inadmissível que a RFB invada a área de atuação da Secex, cujos atos não de servir como premissas para a atuação da primeira.

A Alíquota Agravada da Contribuição Social sobre o Lucro das Instituições Financeiras (art. 17 da Lei 11.727/2008)

MARCIANO SEABRA DE GODOI

Mestre e Doutor em Direito Tributário. Professor (Graduação e Mestrado Acadêmico) da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Advogado em Belo Horizonte. Presidente do Instituto de Estudos Fiscais, com sede em Belo Horizonte.

1. Introdução

O presente artigo analisará a medida legislativa (art. 17 da MP 413/2008 posteriormente convertido - com alterações - no art. 17 da Lei 11.727/2008) que definiu uma alíquota mais agravada da contribuição social sobre o lucro para as instituições financeiras (alíquota de 15%, enquanto a alíquota genérica é de 9%)¹. A medida será analisada sob a perspectiva de sua adequação material à Constituição de 1988, tendo em vista principalmente a norma do art. 195, parágrafo 9º e os princípios da igualdade tributária (art. 150, II) e da equidade na forma de participação no custeio da Seguridade Social (art. 194, parágrafo único, V). A incompatibilidade do art. 17 da Lei 11.727/2008 com as normas constitucionais acima mencionadas² é sustentada na ADI 4.101, distribuída em junho de 2008 e pendente de julgamento pelo STF.



Não analisaremos, no presente artigo, os argumentos de inconstitucionalidade formal da medida. Esses argumentos pretendem demonstrar a violação do art. 62 e do art. 246 da Constituição, e são

¹ De acordo com a norma contida na Lei 11.727/2008 (art. 17), as instituições financeiras alcançadas pela nova alíquota agravada são as pessoas jurídicas de seguro privado, de capitalização e as entidades mencionadas nos incisos I a VII, IX e X do parágrafo 1º, do art. 1º da LC 105/2001.

² O tema é tratado na doutrina por TROIANELLI, Gabriel Lacerda. "Alíquota Diferenciada para a CSLL: Inconstitucionalidade do artigo 18 da MP 413", *Revista Dialética de Direito Tributário* n° 150, março/2008, pp. 46-55 e SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. "O Aumento da Alíquota da CSLL sobre as Instituições Financeiras (arts. 17 e 18, II da Medida Provisória n° 413/2008)", *Revista Fórum de Direito Tributário* vol. 32, março/abril 2008, pp. 51-64.