

Revista **DO IBEDAFT**



**INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS
DE DIREITO ADMINISTRATIVO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO – IBEDAFT**

Ano 1, Vol II – Jul/dez/2020
São Paulo – SP – Brasil

Revista DO IBEDAFT



**INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS
DE DIREITO ADMINISTRATIVO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO – IBEDAFT**

AUTORES:

- Antonio Francisco Costa
 - Daniel Terrón Santos
 - Edilberto Carlos Pontes Lima
 - Érica Tais Ferrara Ishikawa
 - Francisco Pedro Jucá
 - Horácio Monteschio
 - José María Lago Montero
 - Juan Fernando Durán
 - Kiyoshi Harada
 - Lauro Ishikawa
 - Léo da Silva Alves
 - Marcelo Andrade Ponciano
 - Maria Garcia
 - Mariana Barboza Baeta Neves Matsushita
 - Marilene Talarico Martins Rodrigues
 - Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho
-

Conselho Editorial

- Antonio Francisco Costa
- Gilson Alves de Santana Júnior
- Nelson Cerqueira
- Rodolfo Pamplona Filho
- Rômulo de Andrade Moreira
- Wilson Alves de Souza

Produção gráfica:

Couto Coelho – *editorapaginae.com.br*

Diagramação eletrônica:

Maitê Sousa: *maitescoelho@yahoo.com.br*

Site: *ibedaft.com.br*

E-mail: *ibedaft@ibedaft.com.br*

**Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
(Câmara Brasileira do Livro, SP, Brasil)**

Revista do IBEDAFT : ano I, vol. II / [organização Marcelo Kiyoshi Harada]. – Salvador, BA : Editora Paginae, 2021.

Vários autores.

Bibliografia.

ISBN 978-65-89459-03-3

1. Direito – Estudo e ensino 2. Direito administrativo 3. Direito financeiro 4. Direito tributário I. Harada, Marcelo Kiyoshi.

21-56400

CDU-34(07)

Índices para catálogo sistemático:

1. Direito : Estudo e ensino 34(07)

Cibele Maria Dias - Bibliotecária - CRB-8/9427

Sumário

Estatuto do IBEDAFT	11
Diretoria e Conselho Fiscal do IBEDAFT	21
– Diretoria.....	21
– Conselho Fiscal.....	21
– Membros do Conselho Superior de Orientação.....	22
Palavras do Presidente do IBEDAFT.....	25
Apresentação.....	29
– <i>Francisco Pedro Jucá</i>	
I – O dever de prestar contas: uma visão sobre a interpretação conforme do Art 16-C da Lei nº 9.504/97 em face do Art. 70 da Constituição Federal	35
– <i>Francisco Pedro Jucá</i>	
– <i>Horácio Monteschio</i>	
Introdução.....	36
1. Do fundo especial para financiar campanhas eleitorais.....	42
2. Dos Tribunais de Contas	51
3. Da Justiça Eleitoral	54
Conclusões	63
Referências	64
II – O compartilhamento de dados fiscal e bancário.....	65
– <i>Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho</i>	
1. Introdução.....	65

2. A evolução jurisprudencial sobre o compartilhamento do sigilo fiscal e bancário.....	66
3. Conclusão	91
Referências bibliográficas	93

III – Orçamento público como instrumento de exercício

da cidadania	95
– <i>Kiyoshi Harada</i>	
1. Introdução.....	96
2. O Estado, conceito e funções.....	100
2.1. O orçamento público e sua natureza jurídica.....	105
2.2. O processo de elaboração do orçamento	108
2.3. Processo de fiscalização e controle da execução orçamentária.....	110
2.3.1. Controle privado ou social	110
2.3.2. Controle interno	111
2.3.3. Controle externo.....	113
3. Por que na prática o orçamento não representa um instrumento de exercício da cidadania?.....	118
3.1. O orçamento anual como mero formalismo constitucional.....	119
3.2. Diversos instrumentos normativos que contribuem para a desmontagem do orçamento anual	120
4. Considerações finais	121
5. Referências Bibliográficas	123

IV – A Linguagem da Lei e os Direitos Humanos:

o § 1º do Art. 145 da Constituição	125
– <i>Maria Garcia</i>	
Introdução.....	125
1. Direito e Linguagem.....	126
2. As palavras da lei.....	128
3. Tributação e o art. 170 da Constituição	133
3.1. O Art. 170 de Constituição.....	134

4. “Sempre que possível” (§ 1º do Art. 145) e memórias da Inconfidência	137
V – Las vías administrativas previas como obstáculos salvables para la tutela judicial efectiva tributaria.....	143
– <i>José María Lago Montero</i>	
1. Relevancia del problema de la litigiosidad tributaria, acuerdos para mitigarla	144
2. Vías administrativas previas o arbitrales para evitar/reducir litigios, no para agravarlos/eternizarlos	148
3. Reformulación de los Tribunales Fiscales Administrativos como órganos mediadores/arbitrales	154
Bibliografía	158
VI – Controle da disciplina no serviço público	161
– <i>Léo da Silva Alves</i>	
1. Controle da disciplina e o devido processo legal	162
1.1. A verdade sabida	166
1.2. Verdade real.....	167
1.3. A independência e a imparcialidade	167
2. Infração disciplinar: o dever de apurar	168
2.1. A indisponibilidade do interesse público.....	172
2.2. Meios apuratórios	172
2.3. A reação	175
3. Modernização do sistema.....	176
3.1. Processos contra outros agentes	178
3.2. Quando instaurar sindicância	179
3.3. Quando instaurar processo.....	180
3.4. Possibilidade do compromisso de ajustamento de conduta	181
4. Corregedorias: adoção de política de controle da disciplina	181
4.1. Sindicância, processo disciplinar e comissões.....	183
4.2. Regramento interno	183

VII – A tributação dos serviços personalísimos via pessoa jurídica.....	185
– <i>Mariana Barboza Baeta Neves Matsushita</i>	
– <i>Marcelo Andrade Ponciano</i>	
1. Introdução.....	186
2. Posição da Receita Federal.....	187
3. Posição em favor do contribuinte	189
4. Casos famosos envolvendo o tema	197
5. Dos argumentos constitucionais acerca do tema.....	205
6. Conclusão	211
7. Referências.....	213
VIII – Processo administrativo em matéria tributária e princípio da verdade material	215
– <i>Marilene Talarico Martins Rodrigues</i>	
1. Considerações iniciais.....	216
2. Hermenêutica e aplicação das normas constitucionais	219
3. Princípio da verdade material.....	227
4. Preclusão x direito de apresentar provas.....	231
5. Conclusões	247
6. Referências bibliográficas	250
IX – Dos notas y un estudio de caso sobre la fiscalización de los gastos electorales en España.....	251
– <i>Juan Fernando Durán</i>	
1. Introducción.....	252
2. Una fiscalización orgánica dual, interna y externa de los gastos electorales.....	255
2.1. La aparente fiscalización interna de los gastos electorales por parte de la Administración electoral....	255
2.2. La fiscalización externa de los gastos electorales.....	264
3. Un control territorial dual: la determinación de la fiscalización de los gastos electorales a cargo de los órganos autonómicos.....	275

4. Consideraciones sobre la fiscalización de las elecciones generales de 28 de abril de 2019.....	279
5. Abreviaturas usadas en el texto.....	282
6. Bibliografía	283

X – Isenção de Imposto de Renda a aposentado portador de doença grave: princípio da dignidade humana e interpretação literal da norma	285
– <i>Lauro Ishikawa</i>	
– <i>Érica Tais Ferrara Ishikawa</i>	
Introdução.....	286
1. Isenção legal de Imposto de Renda a aposentado portador de doença grave	287
2. Interpretação literal do art. 111, II, do CTN	293
2.1. Da Solução de Consulta nº 220, COSIT, da Receita Federal: reforçando a interpretação literal	296
3. Competência da justiça comum: servidor público estadual aposentado	297
4. Isenção e princípio da dignidade humana: posição jurisprudencial.....	300
Conclusão	306
Referências bibliográficas	307

XI – Avaliação de políticas públicas: um imperativo para o aperfeiçoamento do setor público	311
– <i>Edilberto Carlos Pontes Lima</i>	
1. Introdução	312
2. Políticas públicas: Conceito	313
3. Avaliação de políticas públicas.....	316
3.1. Avaliação <i>ex ante</i>	317
3.2. Avaliação <i>ex post</i>	319
4. Quem deve avaliar políticas públicas	322
5. Algumas providências importantes	325
Referências	327

XII – (Im)possibilidade de reforma administrativa eficaz ante a necessidade de reforma constitucional.....	329
– <i>Antonio Francisco Costa</i>	
1. Introdução.....	330
2. Questionamentos acerca do conceito de “Trabalho”	331
3. Análise de gastos no serviços públicos.....	333
4. Gastos no poder judiciário	337
5. O peso do sistema previdenciário do servidor público.....	340
6. Salário no serviço público x setor privado.....	343
7. Gastos com servidores inativos e controle dos aumentos salariais	344
8. Sustentação da estrutura gestora do Estado.....	345
9. Qual reforma administrativa resolveria o problema?	346
10. Reforma do judiciário para eficácia da ordem jurídica	348
11. Conclusão	351
12. Referências	352
XIII – Contratación pública: el nudge como herramienta.....	353
– <i>Daniel Terrón Santos</i>	
1. Introducción.....	354
2. Contratación pública: “nudge” ¿la nueva actividad de fomento?.....	356
3. La transversalidad en los contratos públicos: la positivización del nudge.....	364
4. Perspectiva social y ambiental en el objeto del contrato.....	371
5. Los pliegos: el eje del green nudge.....	374
6. Selección del contratista: una perspectiva transversal	380
7. Especial atención a la adjudicación y ejecución del contrato.....	387
8. Conclusión: eficacia, eficiencia y nudging, un no tan difícil equilibrio	390
9. Bibliografía	391

Estatuto do IBEDAFT

Registrado no 4º Ofício de Registro de Títulos e Documentos e Civil de Pessoa Jurídica da Capital sob nº 685.472 em 14-10-2019.

ESTATUTO DO INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS DE DIREITO ADMINISTRATIVO, FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO - IBEDAFT

Capítulo I

Da denominação, Sede, Fins e Duração

Art. 1º – O Instituto Brasileiro de Estudos de Direito Administrativo, Financeiro e Tributário, conhecido pela sigla IBEDAFT, fundado em 13 de setembro 2019, é uma associação civil sem finalidade lucrativa, com prazo indeterminado de duração que congrega preponderantemente professores, juristas, acadêmicos e bacharéis em Direito.

Art. 2º – O IBEDAFT tem sede e foro na Capital do Estado de São Paulo, à rua Domingos de Morais, nº 2.781, cj. 610, sala 08, podendo promover eventos acadêmicos de natureza nacional ou internacional, no âmbito de suas finalidades.

Art. 3º – São fins do IBEDAFT:

- I – congregar expoentes do direito administrativo, financeiro e tributário proporcionando-lhes condições de produtividade e livre debate de ideias;
- II – zelar pela sustentação do primado do Direito e da Justiça;
- III – pesquisar institutos jurídicos com vistas ao estudo aprofundado nas áreas do Direito Administrativo, Financeiro e Tributário e sob o prisma multidisciplinar;
- IV – propiciar visão prática do Direito, voltada para a gestão pública e empresarial;

- V – promover, além de outras atividades similares, seminários, conferências, palestras, cursos, congressos, painéis, ciclos e fóruns de debates sobre problemas jurídicos em geral, e, especialmente, sobre os temas ligados ao Direito Administrativo, Financeiro e Tributário;
- VI – prestar serviços à comunidade em áreas de cunho jurídico e cultural;
- VII – colaborar com as instituições de ensino superior e com os órgãos ou entidades pertinentes aos operadores do direito em geral;
- VIII – colaborar com o Poder Público no aperfeiçoamento da ordem jurídica, ofertando estudos e pareceres sobre anteprojetos legislativos de elevada repercussão na sociedade;
- IX – publicar livros, periódicos e boletins por qualquer um dos meios de publicação para divulgar os eventos do IBEDAFT e os trabalhos científicos de seus associados e colaboradores.

Art. 4º. O IBEDAFT não remunera Conselheiros, Diretores ou associados em razão do exercício do cargo, nem distribui parcela de seu patrimônio ou de suas rendas a título de lucro ou de participação nos resultados. Seus recursos serão aplicados integralmente no País, na consecução dos objetivos institucionais. Suas receitas e despesas serão escrituradas em livro revestido de formalidades legais.

Art. 5º. Nenhum Conselheiro, Diretor ou associado do IBEDAFT responde, ainda que subsidiariamente, por obrigações contraídas em nome da entidade.

Capítulo II

Dos sócios

Art. 6º – O IBEDAFT será constituído por número ilimitado de sócios, distribuídos entre as categorias de associados:

- Efetivos;
- Correspondentes;
- Honorários;
- Beneméritos, e
- Remidos.

Art. 7º – Efetivo é o associado, bacharel em Direito, que tenha sua proposta de admissão aprovada.

Art. 8º – Correspondente é o associado, que embora não seja bacharel em Direito, venha a ter sua proposta aprovada.

Art. 9º – Honorário é a pessoa que, por ter prestado relevantes serviços à humanidade, à causa pública, ou ao IBEDAFT, venha merecer tal título.

Parágrafo único – Os ex-Presidentes do IBEDAFT passam integrar automaticamente a categoria de sócio honorário.

Art. 10 – Benemérito é a pessoa física ou jurídica, que houver prestado relevante serviços ao IBEDAFT ou que lhe tenha feito doação de valor apreciável.

Art. 11 – Remido é o associado efetivo ou correspondente, com idade mínima de 60 (sessenta) anos, que o requerer, comprovando o recolhimento equivalente a 20 (vinte) ou mais contribuições anuais em vigor.

Art. 12 – Ao sócio efetivo, sem prejuízo dos direitos que lhe cabem, poderá ser conferido o título de sócio honorário ou benemérito.

Capítulo III

Dos Direitos e Deveres dos Sócios

Art.13 – São direitos dos sócios efetivos e correspondentes:

- a) votar e ser votado;
- b) propor a admissão e a exclusão de sócios;
- c) tomar parte nas assembleias gerais, apresentando, discutindo e votando propostas;
- d) representar e apresentar sugestões à Diretoria e ao Conselho Superior de Orientação e no aperfeiçoamento das finalidades por este visadas;
- e) apresentar, discutir e votar teses e trabalhos jurídicos nas reuniões convocadas para tal fim;
- f) utilizar-se de todos os serviços prestados pelo IBEDAFT, podendo a Diretoria cobrar tarifas de serviços especiais, desde que ofereça preferência e vantagens ao sócio em concorrência com o não sócio.

g) participar de todas as atividades realizadas pelo IBEDAFT.

Parágrafo único – Somente o sócio quite com a Tesouraria poderá gozar dos direitos acima especificados.

Art. 14 – São direitos dos demais sócios:

- a) apresentar trabalhos jurídicos e propostas de caráter científico;
- b) utilizar-se de todos os serviços normalmente prestados pelo IBEDAFT;
- c) participar de todas as atividades promovidas pelo IBEDAFT.

Art. 15 – São deveres dos sócios:

- a) aceitar e exercer, salvo justo motivo, os encargos e funções para as quais for eleito ou nomeado;
- b) pagar pontualmente as contribuições e tarifas fixadas pelo IBEDAFT;
- c) acatar as deliberações emanadas dos órgãos competentes do IBEDAFT.

Capítulo IV

Da Admissão, Demissão e Exclusão de Associados

Art. 16 – A admissão de sócio efetivo ou correspondente será proposta por dois sócios, quites com as obrigações sociais, e submetidas à apreciação da Diretoria. A proposta de sócio honorário ou benemérito será feita pela Diretoria e aprovada pelo Conselho Superior de Orientação.

§ único – A proposta recusada não poderá ser objeto de nova apreciação, senão decorridos 3 (três) anos, a contar da data da rejeição.

Art. 17 – O sócio que não mais desejar continuar associado deverá endereçar carta à Secretaria do IBEDAFT, solicitando sua demissão, a qual será homologada pela Diretoria em sua primeira reunião, desde que o sócio solicitante esteja quite com as suas obrigações.

Art. 18 – O associado está sujeito à aplicação das penas de advertência, suspensão e exclusão, segundo a gravidade da infração que cometer.

§ 1º – Será aplicada a pena de advertência ao associado que transgredir os dispositivos deste Estatuto ou praticar ato censurável, ou faltar com o decoro profissional.

§ 2º – Será aplicada pena de suspensão, não superior a um ano, ao associado que reincidir na falta pela qual tenha sido advertido, ou desatar deliberações da Diretoria, do Conselho Superior de Orientação ou da Assembleia Geral do IBEDAFT.

§ 3º Será aplicada a pena de exclusão ao associado que:

- a) estiver inadimplente da obrigação de pagar a contribuição anual de que trata o art. 15, letra b;
- b) reincidir em falta pela qual haja sido suspenso;
- c) desmoralizar-se publicamente por qualquer ato ou forma de comportamento.

Capítulo V **Da Administração Social**

Art. 19 – O exercício social coincide com o ano calendário, encerrando-se em 31 de dezembro de cada ano.

Art. 20 – São órgãos da administração:

- a) Diretoria;
- b) Conselho Superior de Orientação;
- c) Assembleia Geral.

Secção I **Da Diretoria**

Art. 21 – A Diretoria é composta por 8 (oito) membros, eleitos pela Assembleia Geral, dentre os sócios efetivos, no gozo de seus direitos, a saber:

Presidente;

- 3 Vice-Presidentes sem denominação específica;
- Secretário-Geral;
- 1º Secretário;
- Tesoureiro Geral; e
- 1º Tesoureiro.

§ 1º – O mandato da Diretoria será de 4 (quatro) anos, sendo permitida a reeleição ou recondução de seus membros.

§ 2º – Compete à Diretoria:

- a) a administração do IBEDAFT e o desenvolvimento das atividades tendentes à consecução de seus objetivos;
- b) a fixação das contribuições devidas pelas diversas categorias de sócios e o estabelecimento de tarifas por serviços prestados pelo IBEDAFT;
- c) a criação de departamentos cujos diretores serão também nomeados pelo Presidente;
- d) a elaboração de previsão orçamentária a ser submetida à apreciação do Conselho Superior de Orientação.
- e) demais atribuições que forem incumbidas pela Assembleia Geral.

§ 3º – A Diretoria reunir-se-á mensalmente, independentemente de convocação, em dias da semana a serem fixados em cada exercício e extraordinariamente sempre que convocado pelo Presidente ou por 4 (quatro) Diretores.

Art. 22 – Serão sempre necessárias 2 (duas) assinaturas dos membros da Diretoria para vincular o IBEDAFT, sendo obrigatória a do Presidente.

Art. 23 – Incumbe ao Presidente:

- a) dirigir os trabalhos do IBEDAFT;
- b) representar judicial e extra-judicialmente, ativa e passivamente, o IBEDAFT;
- c) convocar e instalar a Assembleia Geral, bem como convocar e presidir as reuniões da Diretoria;
- d) emitir voto comum e de desempate quando necessário.

Art. 24 – É atribuição do Vice-Presidente substituir o Presidente em sua ausência ou impedimento, sem prejuízo da execução de outras tarefas que lhe forem cometidas pelo Presidente.

Art. 25 – Compete ao Secretário-Geral assessorar o Presidente na condução das atividades do IBEDAFT, bem como executar as tarefas específicas, lavrando as atas das reuniões de Diretoria e cuidar de sua correspondência.

Art. 26 – Ao 1º Secretário incumbe substituir o Secretário-Geral em sua ausência ou impedimento, sem prejuízo da execução de outras tarefas que lhe forem cometidas pelo Presidente.

Art. 27 – É atribuição do Tesoureiro-Geral gerir o patrimônio do IBEDAFT, particularmente receber e dar quitação de contribuições dos sócios e atender as despesas necessárias, mantendo a escrituração das receitas e despesas em livros revestidos de formalidades legais, capazes de assegurar sua exatidão.

Art. 28 – Ao 1º – Tesoureiro incumbe substituir o Tesoureiro-Geral em sua ausência ou impedimento, sem prejuízo da execução de outras tarefas que lhe forem cometidas pelo Presidente.

Secção II

Do Conselho Superior de Orientação

Art. 29 – O Conselho Superior de Orientação é constituído por 25 (vinte e cinco) membros eleitos em Assembleia Geral Ordinária, dentre os sócios efetivos e correspondentes, no gozo de seus direitos, com mandato de 4 (quatro) anos.

§ 1º – A eleição de sócios correspondentes para os cargos de conselheiro efetivo e suplente fica limitada a 1/5 (um quinto) de seus membros efetivos e suplentes, ou sejam, a dois membros efetivos e um suplente.

§ 2º – O Conselho Superior de Orientação terá um Presidente, um Vice-Presidente e um Secretário, que serão escolhidos dentre os seus próprios membros.

§ 3º – Compete ao Conselho Superior de Orientação:

- a) promover a orientação científica na realização de estudos com vistas ao desenvolvimento das atividades do IBEDAFT;
- b) formular propostas, pareceres, estudos ou recomendações à Diretoria visando o aprimoramento das atividades do IBEDAFT;
- c) supervisionar as atividades da Diretoria e homologar a proposta de sócio honorário ou benemérito;
- d) autorizar a Diretoria a contrair obrigação que não se enquadre nos limites da previsão orçamentária anual;
- e) autorizar a Diretoria a alienar bens ou onerar móveis e imóveis do patrimônio social;

- f) aprovar a previsão orçamentária;
- g) propor a Assembleia Geral a dissolução do IBEDAFT se verificar a impossibilidade de consecução de seus objetivos;
- h) deliberar sobre alteração dos estatutos sociais, elaborando a proposta respectiva a ser submetida à apreciação da Assembleia Geral.

§ 4º – O Conselho Superior de Orientação reunir-se-á anualmente, mediante prévia convocação de seu Presidente, e, extraordinariamente sempre que convocado por seu Presidente, pelo Presidente da Diretoria ou por 8 (oito) Conselheiros, pelo menos.

§ 5º – O Conselho funcionará com a presença de no mínimo, 6 (seis) conselheiros, deliberando pela maioria dos presentes, salvo as demais hipóteses previstas nestes estatutos.

§ 5º – É incompatível o exercício das funções de Conselheiro com as de Diretor eleito.

Secção III **Da Assembleia Geral**

Art. 30 – A Assembleia Geral é o órgão soberano do IBEDAFT e é composto por sócios efetivos e correspondentes.

§ 1º – A Assembleia Geral Ordinária reunir-se-á anualmente para apreciação do relatório de atividades da Diretoria e do balanço referente ao exercício findo, e quadrienalmente, no mês da fundação, para eleição dos membros da Diretoria e do Conselho Fiscal e do Conselho Superior de Orientação.

§ 2º – As Assembleias Gerais Ordinárias deverão realizar-se na segunda quinzena do mês de janeiro.

Art. 31 – As Assembleias Gerais Extraordinárias reunir-se-ão quando convocadas pelo Presidente do Conselho ou da Diretoria, ou por solicitação de 6 (seis) membros do Conselho Superior de Orientação, ou ainda por um quinto dos sócios com direito a votos, só podendo deliberar sobre assuntos expressamente mencionados na convocação.

Art. 32 – As Assembleias Gerais serão convocadas com antecedência mínima de 3 (três) dias, por carta, telefone, e-mail, ou edital publicado em jornal ou afixado na sede.

§ 1º – A instalação da Assembleia Geral, em primeira convocação dar-se-á com a presença de 2/3 (dois terços), pelo menos, dos sócios, instalando-se em segunda convocação, realizável meia hora após, com qualquer número de sócios presentes.

§ 2º – Para a deliberação a que se referem as letras **d**, **e** e **f** do art. 33 será exigido o voto concorde de dois terços dos presentes à assembleia especialmente convocada para esse fim, não podendo ela deliberar, em primeira convocação, sem a maioria absoluta dos associados, ou com menos de um terço nas convocações seguintes.

Art. 33 – Compete a Assembleia Geral:

- a) eleger a mesa diretora dos trabalhos;
- b) eleger os membros da Diretoria, do Conselho Superior de Orientação e do Conselho Fiscal;
- c) apreciar as contas da Diretoria;
- d) alterar os estatutos conforme proposta feita pelo Conselho Superior de Orientação (art. 29, § 3º, letra “g”);
- e) deliberar sobre a dissolução do IBEDAFT se houver prévio parecer favorável do Conselho Superior de Orientação e destino do acervo social, devendo o patrimônio, em qualquer caso, ter o destino previsto no parágrafo único, do artigo 36;
- f) destituir os membros da Diretoria, do Conselho Superior de Orientação ou do Conselho Fiscal;
- g) manifestar-se sobre todos os assuntos que lhe sejam submetidos.

Capítulo V

Do Conselho Fiscal

Art. 34 – Ao Conselho Fiscal competirá fiscalizar a atividade do IBEDAFT e exarar parecer sobre os balanços apresentados pela Diretoria.

Art. 35 – O Conselho Fiscal será composto por 3 (três) Conselheiros e 3 (três) Suplentes, com mandato de 4 (quatro) anos.

Capítulo VI

Do Patrimônio

Art. 36 – Constituem o patrimônio do IBEDAFT as doações e as subvenções eventualmente concedidas, os proventos decorrentes das

atividades culturais e das publicações realizadas e as contribuições oficiais ou particulares dos sócios, assim como os valores, livros, objetos e quaisquer bens que venham pertencer ao IBEDAFT.

Parágrafo único – No caso de extinção do IBEDAFT, transferir-se-á o seu patrimônio para a Fundação Álvares Penteado, ou a estabelecimento de ensino congênere, ou para qualquer outra entidade de natureza científica.

Capítulo VII **Disposições Gerais**

Art. 37 – Consideram-se sócios fundadores todos os que subscreveram a ata de fundação do IBEDAFT.

Art. 38 – Os casos omissos serão resolvidos pelo Conselho Superior de Orientação.

Capítulo VIII **Disposições Transitórias**

Art. 39 – O primeiro mandato dos Conselheiros, dos membros da Diretoria e dos Conselhos Consultivo e Fiscal terminará no ato de eleição de seus sucessores, o que ocorrerá na Segunda quinzena de janeiro de 2023, ficando os Diretores e membros do Conselho Superior de Orientação e Fiscal em exercício nos seus cargos até a efetiva substituição.

Art. 40 – A Diretoria, mediante proposta do Conselho Superior de Orientação poderá instituir as seguintes premiações a serem outorgadas a administrativistas, financistas e tributaristas que se destacarem no cenário jurídico:

- a) Prêmio Ely Lopes Meireles;
- b) Prêmio Aliomar Baleeiro;
- c) Prêmio Rubens Gomes de Sousa.

Diretoria e Conselho Fiscal do IBEDAFT

Quadriênio 2019-2023

DIRETORIA

- Presidente – Kiyoshi Harada
- 1º Vice-Presidente – Marcelo Campos
- 2º Vice-Presidente – Toshio Mukai
- 3º Vice-Presidente – Eduardo Marcial Ferreira Jardim
- Secretário-Geral – Fabiane Louise Taytie
- Primeiro Secretário – Maria Cláudia de Carvalho Gallon
- Tesoureiro Geral – Jennifer Pereira Simão Verospi
- 1º Tesoureiro – Solange Mesquita

CONSELHO FISCAL

Efetivos:

1. Marcelo Kiyoshi Harada
2. Samantha Ribeiro Meyer-Pflug Marques
3. Marcelo Borlina Pires

Suplentes:

1. Alberto Higa
2. Diógenes de Brito Tavares
3. Daniel Geoffroy

MEMBROS DO CONSELHO SUPERIOR DE ORIENTAÇÃO

1. Adilson Dallari
2. Antonio Francisco Costa
3. Doris de Miranda Coutinho
4. Edson Simões
5. Eduardo Tuma
6. Elival da Silva Ramos
7. Everardo Maciel
8. Felícia Ayako Harada
9. Fernando Facury Scaff
10. Francisco Pedro Jucá
11. Francisco Rezek
12. Ivette Senise Ferreira
13. José Maurício Conti
14. Léo da Silva Alves
- 15– Licurgo Joseph Mourão de Oliveira
16. Luiz Gonzaga Bertelli
17. Marcos da Costa
18. Maria Sylvia Zanella Di Pietro
- 19– Marilene Talarico Martins Rodrigues
20. Massami Uyeda
21. Paulo de Barros Carvalho
22. Regis Fernandes de Oliveira
23. Roque Antonio Carraza
24. Ruy Martins Altenfelder Silva
25. Sydney Sanches

COMPOSIÇÃO DO CONSELHO EDITORIAL

- Coordenador Geral: Francisco Pedro Jucá
- Coordenadores de Direito Administrativo: Toshio Mukai e Alberto Higa
- Coordenador de Direito Financeiro: Kiyoshi Harada
- Coordenador de Direito Tributário: Marcelo Campos e Eduardo Marcial Ferreira Jardim
- Coordenadora de Direito Constitucional: Maria Cláudia de Carvalho Gallon

Membros:

- Adilson Abreu Dallari
- Alberto Higa
- Antonio Francisco Costa
- Eduardo Marcial Ferreira Jardim
- Francisco Pedro Jucá
- Ives Gandra da Silva Martins
- José Maurício Conti
- Kiyoshi Harada
- Léo da Silva Alves
- Marcelo Campos
- Maria Claudia Gallon
- Maria Sylvia Zanella Di Pietro
- Massami Uyeda
- Oswaldo Othon de Pontes Saraiva
- Sydney Sanches
- Toshio Mukai

Palavras do Presidente do IBEDAFT



Kiyoshi Harada, Presidente do Instituto Brasileiro de Estudos de Direito Administrativo, Financeiro e Tributário – IBEDAFT.

O Instituto Brasileiro de Estudos de Direito Administrativo, Financeiro e Tributário – IBEDAFT – apesar das dificuldades decorrentes do estado de pandemia conseguiu cumprir a contento a sua missão institucional de promover estudos interativos entre as três grandes áreas do direito público: o direito administrativo, o direito financeiro e o direito tributário com fundamento no direito constitucional.

Inúmeros foram os trabalhos desenvolvidos nessas três áreas do direito, não só mediante artigos e pareceres divulgados pelo site oficial do IBEDAFT, como também pela realização de diversas lives debatendo propostas legislativas em discussão no Congresso Nacional, principalmente, das propostas de reforma tributária.

Os debates travados em torno das propostas de reforma tributária, notadamente, da PEC nº 45/20, de autoria do Deputado Baleia Rossi, permite concluir que os especialistas deste Instituto são contrários à aprovação de uma proposta radical no Sistema Tributário Nacional, pelo menos neste momento de pandemia, direcionando a reforma para o nível da legislação ordinária com vistas à efetiva simplificação do Sistema, fundindo os tributos com fatos geradores idênticos e diminuindo o poder normativo de órgãos administrativos, responsáveis maiores pela produção de preceitos de menor hierarquia em escala industrial, o que, vem tornando bastante complexa e insegura a a legislação tributária das três esferas impositivas.

Outrossim, estamos convencidos de que sem a reforma administrativa ou política, para diminuir o tamanho do Estado, enxugando órgãos e instituições, bem como o incrível quadro de servidores, notadamente, o de servidores comissionados, nenhuma reforma tributária que venha a ser aprovada terá o condão de impulsionar a economia e trazer melhorias de condições de vida para a sociedade em geral. O Estado consome tanta verba no desempenho da atividade-meio que pouco resta para o cumprimento de sua finalidade última que é o de promover o bem comum, por meio de prestação de serviços essenciais de razoável qualidade a todos os membros da sociedade, mantendo e fortalecendo o nível de crescimento econômico na mesma proporção do crescimento demográfico.

Estamos promovendo o lançamento de volume 2 da Revista do IBEDAFT contendo textos abarcando as três áreas do direito público, além de artigos de natureza constitucional totalizando doze artigos de elevado nível científico. Contamos com a colaboração de professores da Universidade de Salamanca e de Valladolid, Espanha,

dando início à internacionalização da Revista. Para o Volume 3 já estaremos contando com autores europeus de outros países e autores latino-americanos fomentando o estudo de direito comparado no setor de direito público.

Por derradeiro, cumprindo outro item dos objetivos estatutários o IBEDAFT programou para o primeiro semestre um seminário on line com curtas exposições por experimentados conferencistas das quatro áreas do direito: direito administrativo, direito financeiro, direito tributário e direito constitucional. Na oportunidade própria será divulgado o link respectivo para participação e/ou acompanhamento deste seminário que perdurará por dois dias intercalando palestras e debates suscitados pelos participantes.

Finalizando, agradeço profundamente a colaboração dos estimados diretores, conselheiros e associados do IBEDAFT que nos incentivaram a prosseguir na nossa caminhada na consecução de objetivos institucionais.

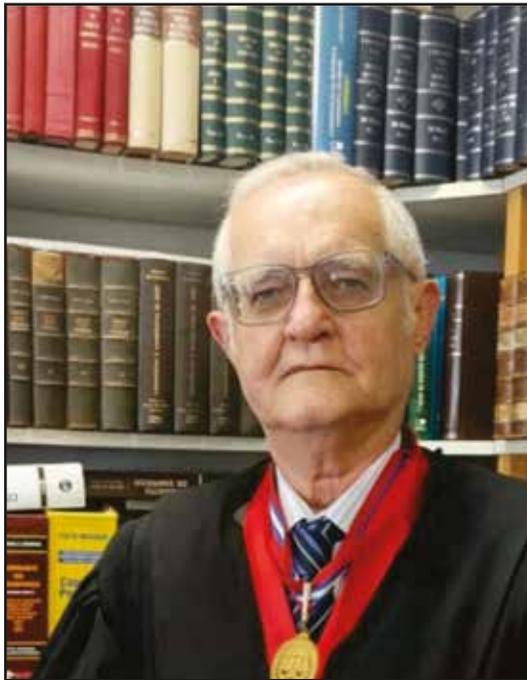
Desejo a todos uma boa leitura.

Kiyoshi Harada

Presidente

Apresentação

Francisco Pedro Jucá



Francisco Pedro Jucá.

A generosidade do eminente Jurista KIYOSHI HARADA deu-me a tarefa, honrosa e envaiededora, de apresentar o número dois da Revista do Instituto Brasileiro de Estudos de Direito Administrativo, Financeiro e Tributário – IBEDAFT. Consciente das limitações próprias e insuperáveis, busco realizar o que se me foi atribuído.

Não posso e nem devo deixar de referir o significado e a importância do IBEDAFT, mérito de seu idealizador, fundador e Presidente.

O significado e importância estão em que a superespecialização dos nossos dias, com frequência indesejável, enevoa a necessária percepção de conjunto, de sistema. Este fenômeno vem também produzindo efeitos no mundo do direito, levando a desconsiderar o fenômeno jurídico como único, tanto na dimensão jurígena, quanto normativa. Sendo fenômeno único, há de ser compreendido e operado de maneira sistêmica (com harmonização interna – intra-sistêmica). O mérito mais relevante do IBEDAFT, na minha modesta leitura, está em exatamente induzir a uma leitura sistêmica do Direito Público, mesmo reconhecendo seus desdobramentos, que na realidade são especificações (micro-sistêmicas) projetadas concretamente sobre aspectos e dimensões determinadas da realidade (material e social), que metodológica e tradicionalmente ensejaram o surgimento dos diversos ramos do direito, em desdobramentos cada vez maiores e mais específicos, na medida e proporção em que se amplia a complexidade da organização da sociedade e do processo convivencial.

O norte sugerido pelo IBEDAFT de estudo sistemático e integrado do Direito Administrativo, Financeiro e Tributário, com base constitucional, mais do que acertado é necessário, indispensável até, para que se compreenda adequadamente o Direito Público como se deve; o que aliás não é novo, sendo pertinente a remissão às Institutions de Droit Publique, obra clássica de Maurice Duverger (ed.PUF, Paris, 1982), e a linha do argentino Rafael Bielsa com seu Derecho Público, que trata exatamente do subsistema do Direito Público em três volumes, versando sobre Derecho Constitucional, Derecho Administrativo e Derecho Financiero y Tributário. Urge se retome esta leitura que tenho denominado de transversal, ressaltando os pontos de conexão entre estes ramos do direito, o que exatamente molda o sistema, dando unidade e harmonia interna, como acentua Hugo Brito Machado no seu **Uma Introdução ao Direito** (ed. Dialética).

Com este espírito, os estudos propostos pelo Instituto vêm desde seus primeiros passos alcançando sucesso. Conseguiu reunir um grupo de estudiosos do Direito Público, de variadas referências e matrizes plurais, mais do que nada materializando o necessário diálogo teórico.

Com certa dose de orgulho, registra-se desde o seu alvorecer o IBEDAFT vem atraindo e mobilizando corações e mentes de diversos Estados brasileiros, atraindo, também, juristas estrangeiros de peso, que já neste número da Revista oferecem preciosa contribuição. Temos entre nós dois Catedráticos Espanhóis, vinculados à universidades tradicionalíssimas, como José Maria Lago Montero, Catedrático de Direito Financeiro e Tributário da Faculdade de Direito da Universidade de Salamanca, Fernando Rey Martinez, Catedrático de Direito Constitucional da Faculdade de Direito da Universidade de Valladolid, Professores Titulares das mesmas Universidades, Juan Fernando Duran, da Universidade de Valladolid e Daniel Terrón, Administrativista da Universidade de Salamanca, e, também, o Prof. Dr. Ricardo Rivera Ortega, Catedrático de Direito Administrativo da Faculdade de Direito da Universidade de Salamanca e atual Reitor da Mesma Universidade.

Juristas de diversos Estados vem aderindo ao IBEDAFT, como Marcos Abraham, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro, José Maria Domingues, da PUC/Petrópolis, Edilberto Pontes Lima, do Ceará, Ronaldo Chadid, do Mato Grosso do Sul, Horácio Monteschio, do Paraná, Ophir Cavalcante Junior, do Pará, Antonio Francisco Costa, da Bahia, dentre outros.

A cada passo, a iniciativa vitoriosa de Kiyoshi Harada ganha corpo e consistência por seus méritos, e como um dos frutos generosos que produz está a Revista, que a cada número cresce em qualidade. Para todos os envolvidos nesta enobrecedora empreitada é motivo de orgulho contribuir e oferecer ao Mundo Jurídico e a sociedade estudos e reflexões de alto nível, participando da construção de uma sociedade melhor, contribuindo para a consolidação da ideia de cidadania.

Neste segundo número temos contribuições de Horácio Montecchio sobre o Dever de Prestar Contas, defendendo que o controle e fiscalização de despesas feitas com verbas públicas da União devem estar sujeitas ao Tribunal de Constas da União; de Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho sobre o Compartilhamento de dados fiscal e bancário; de Kiyoshi Harada com o riquíssimo Orçamento Público como instrumento de exercício de cidadania; de Maria Garcia sobre Linguagem da Lei e os Direitos Humanos; de José Maria Lago Montero sobre As vias administrativas prévias como obstáculos salváveis para a tutela judicial; de Leo Silva Alves sobre o Controle da disciplina no Serviço Público; de Mariana Barboza Baeta Neves Matsushita e Marcelo Andrade Ponciano sobre a Tributação dos serviços personalíssimos via pessoa jurídica; de Marilene Talarico Martins Rodrigues sobre o Processo administrativo em matérias tributária e o princípio da verdade material; Juan Fernando Duran, Duas Notas e um estudo de caso sobre a fiscalização dos gastos eleitorais; de Edilberto Carlos Pontes Lima sobre a Avaliação de políticas públicas: um imperativo para o aperfeiçoamento do Setor Público; de Lauro Ishikawa e Érica Tais Ferrara Ishikawa sobre a Isenção de Imposto de Renda do aposentado portador de doença grave: princípio da dignidade humana e interpretação literal da norma; e de Antonio Francisco Costa sobre A (IM)possibilidade de reforma administrativa eficaz ante a necessidade de reforma constitucional.

Ao fechamento deste número, a Direção do IBEDAFT já vem recebendo outras importantes contribuições que estão em mãos dos pareceristas independentes para o double blind peer review, o que vem elevando cada vez mais o padrão desta publicação, desde o seu início.

Tenho a satisfação e a honra de convidar o leitor para a enriquecedora viagem na leitura da Revista. Estou absolutamente convencido de que será enriquecedora, instigará à reflexão e estimulará a discussão da qual advirá a luz sobre os problemas postos, e mais do que isso, atrairá o leitor para a necessária e indispensável reflexão crítica e ponderada, buscando sempre as perguntas e questionamentos que

acabam por ser mais úteis do que as respostas, até porque as segundas inexistem sem as primeiras.

A sensação que se tem ao apresentar o segundo número da Revista do IBEDAFT é a de que a Instituição, seu Corpo Diretivo e seu Presidente Kiyoshi Harada vêm cumprindo regamente a missão a que se propuseram, soando como o compromisso de fazer sempre mais e melhor, até porque todos o merecemos.

Francisco Pedro Jucá,

Sócio Fundador e Conselheiro do IBEDAFT
e Coordenador Geral da Revista

I

O dever de prestar contas: uma visão sobre a interpretação conforme do Art 16-C da Lei nº 9.504/97 em face do Art. 70 da Constituição Federal

The duty to provide accounts: a view on the interpretation according to Art 16-C of law nº 9.504 / 97 in face of Art. 70 of the Federal Constitution

*Francisco Pedro Jucá**

*Horácio Monteschio***

RESUMO: A Constituição Federal de 5 de outubro de 1988 determina, em seu art. 70, que a prestação de contas de recursos oriundo do erário deverá ser feita perante o Tribunal de Contas. De outro vértice, com a criação do Fundo Especial de Financiamento de Campanha (FEFC), constituído por

(*) Livre Docência em Direito Financeiro pela Universidade de São Paulo – USP em 2013; Pós-Doutorado em Direito Social pela Universidade Nacional de Córdoba – Argentina em 2015; Pós-Doutorado em Direito Público pela Universidade de Salamanca – Espanha em 2013; Doutorado em Direito do Estado pela Universidade de São Paulo – USP em 2000; Doutorado em Direito das Relações Sociais pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, PUC/SP em 1997; Mestrado em Direito Constitucional pela Universidade Federal do Pará – UFPA em 1990. Professor Titular da Faculdade Autônoma de Direito de São Paulo – FADISP; Professor Convidado da Escola Paulista de Magistratura do TJ/SP. Áreas de interesse e atuação: Teoria Constitucional, Organização de Poderes, Organização Financeira, Tributária e Bom Governo. Relações de Trabalho e Relações Econômicas. Função Social dos Bens de Produção e Feitos Horizontais dos Direitos Fundamentais.

(**) Pos doutor na Universidade de Coimbra – Portugal e pelo UNICURITIBA, Paraná – Brasil. Doutor em Direito pela Faculdade Autônoma de São Paulo- FADISP.

dotações orçamentárias da União serão feitas perante a Justiça Eleitoral, o que demonstra a necessidade de se interpretar o art. 16-C da Lei nº 9.504/97 impondo-lhe o método de interpretação conforme a Constituição, pois é dever dos Tribunais de Contas analisar os gastos públicos. A presente pesquisa tem por objetivo demonstrar a necessidade de interpretar o art. 16-C da Lei nº 9.504/97 conforme a Constituição Federal. Se utiliza do método dedutivo com a revisão bibliográfica.

PALAVRAS CHAVE: Interpretação conforme; Tribunais de Contas; Fundo Especial de Financiamento de Campanha; interesse público; democracia representativa.

ABSTRACT: The Federal Constitution of October 5, 1988, in its art. 70, that accountability for funds from the treasury must be made before the Court of Auditors. On the other hand, with the creation of the Special Campaign Financing Fund (FEFC), made up of Union budget allocations, will be made before the Electoral Justice, which demonstrates the need to interpret art. 16-C of Law No. 9.504 / 97 imposing the interpretation method according to the Constitution, as it is the duty of the Courts of Auditors to analyze public pending. This research aims to demonstrate the need to interpret art. 16-C of Law No. 9.504 / 97 according to the Federal Constitution. It uses the deductive method with the literature review.

KEYWORDS: Compliant interpretation; Courts of Accounts; Special Campaign Financing Fund; public interest; representative democracy.

INTRODUÇÃO

A gestão dos recursos públicos deve ser interpretada dentro de um dentro de um regime jurídico no qual a Administração Pública não

Mestre em Direitos da Personalidade – UNICESUMAR. Professor de Direito e Processo Administrativo do UNICURITIBA. Professor titular do Programa de mestrado da UNIPAR. Pós graduado em Direito Imobiliário e Direito processual civil pela Escola Paulista de Direito. Especialista em Processo Civil e Direito Público, pelo Instituto Brasileiro de Estudos Jurídicos, Direito Tributário, pela UFSC; em Direito Administrativo, pelo Instituto Romeu Felipe Bacellar; Direito Aplicado pela Escola da Magistratura do Estado do Paraná. Integrante do Instituto dos Advogado do Paraná (IAP).

possui total liberdade para utilizá-los de forma totalmente livre. Cabe ressaltar a presença, no regime jurídico pátrio, da Lei nº 4.320 de 17 de março de 1964, que entre outras regulamentações destaca que o Poder Público deve, ao realizar uma despesa, estar vinculado a critérios da boa contabilidade e gestão dos recursos públicos. Ademais, a Lei Complementar nº 101 de 4 de maio de 2000, denominada de Responsabilidade Fiscal, veio a estabelecer critérios rígidos na gestão das finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal. Ainda dentro desse cenário normativo a todo ano é aprovada a Lei Orçamentária Anual (LOA), bem com as receitas e os gastos públicos devem estar presentes a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e ainda o Plano Plurianual (PPA).

Dentro desse contexto legislativo é possível concluir que o controle, tanto da arrecadação quanto dos gastos públicos, passa por um severo cumprimento do arcabouço legal. Cabe ressaltar, que mesmo diante desse conjunto de regras e princípios é possível afirmar a ocorrência de práticas ilegais tanto na arrecadação quanto no gasto público.

É importante ressaltar que no Brasil, além dos órgãos internos da Administração Pública existem órgãos externos encarregados de fiscalizar os gastos públicos, com o intuito de salvaguardar os interesses de todos os contribuintes brasileiros. Neste pormenor, o Brasil é um dos países do mundo que possui uma das maiores cargas tributárias, se observado pelo viés de retorno dos valores pagos ao Estado, em comparação pelo com o devido retorno em prestação de serviços ou bens ao contribuinte.

No que concerne as instituições e órgãos auxiliares presentes no Estado democrático de direito brasileiro, uma das mais importantes instituições brasileiras, que presta um serviço de escol ao controle dos gastos públicos é o Ministério Público, com sua competência fixada a partir do art. 127 da Constituição Federal, o que demonstra cabalmente o interesse público na defesa da ordem jurídica, do regime democrático e dos interesses sociais e individuais indisponíveis, não

possui qualquer discricionariedade ou mesmo admite conotações político partidárias.

O que se destaca nas atuações do Ministério Público, seja ele estadual ou federal é uma postura apartidária e isenta, na defesa do Estado Democrático de Direito, ainda mais, quando a questão envolve a responsabilidade dos gastos públicos.

Não menos importante é a atuação de Organizações não Governamentais (ONGS), como a praticada pela “A Associação Contas Abertas”, que acompanha os gastos públicos, sendo inclusive, uma difusora imparcial de informação sobre a gestão pública dos recursos feita pelo erário.

Dentro do mesmo contexto, de controle dos gastos públicos, o Brasil possui o Tribunal de Contas. Órgão auxiliar do Poder Legislativo, o Tribunal de Contas representa, dentro de um contexto histórico, importância singular no acompanhamento e verificação dos gastos públicos, o que o torna peça central na defesa da boa gestão dos recursos públicos.

Como um dos corolários em que a Administração Pública se encontra inserida o princípio da legalidade é um dos que se sobressai, destacando que nessa não há vontade pessoal, obrigando o gestor público à estreita vinculação a lei. Ao conjugar o regime jurídico administrativo, dentro da sua face mais importante que é sua indisponibilidade em consonância com as limitações impostas aos gestores de recursos públicos se extrai o dever de responsabilidade no gasto e na prestação de contas desses recursos, se lembre, que os valores arrecadados são de todos.

Assim sendo, é possível se concluir, dentro desse aspecto introdutório que no Brasil, como República Democrática, a presença tanto de legislação, órgãos públicos e associações privadas interessadas no acompanhamento e fiscalização da gestão dos recursos públicos.

Todavia, com os acontecimentos políticos vividos nos últimos anos, os quais foram trazidos ao lume especificamente pela operação

“lava jato”, uma ampla modificação acabou por ser imposta ao processo eleitoral, cujos reflexos fragilizaram, ainda mais, o controle sobre os seus gastos.

Se havia uma possibilidade de custeio das campanhas políticas pelos particulares, sejam elas pessoas físicas ou jurídicas, tal cenário é modificado em decorrência das práticas espúrias dos financiadores de campanhas eleitorais. Todavia, com o intuito de “impedir” o financiamento de campanhas políticas por empresas (pessoas jurídicas) o Supremo Tribunal Federal, ao julgar a ADI 4650 declarou inconstitucional esse tipo de financiamento para campanhas políticas.

Todavia, a classe política se organizou com o escopo de alterar a legislação pátria a ponto de criar um “fundo”, custeado com recursos públicos, para financiar as campanhas eleitorais. Neste sentido, todos os brasileiros são atingidos e obrigados a financiar campanhas eleitorais, sejam elas de qualquer natureza, representes e ou partidos, ou seja, o contribuinte passou a ser obrigado a pagar por campanhas eleitorais, diante da compulsoriedade do sistema tributário brasileiro.

Cumprе ressaltar o fato de que a criação do Fundo Especial para financiar as campanhas políticas, cujo contexto pode ser entendido como salutar, pois busca tornar as campanhas eleitorais mais baratas e acessíveis a todos, não atingiu, nem de longe, o seu ideário, pois a desigualdade entre os postulantes a cargos políticos ainda é abissal.

Além de não haver qualquer regulamentação sobre o dispêndio desses recursos, e esse é um dos pontos fulcrais, pois os “*donos dos partidos políticos*” diante de ausência de qualquer critério para a distribuição dos valores repassados pelo Fundo de Financiamento de Campanhas, sua utilização acabam por concentrar, nas mãos dos “*caciques políticos*”, esses recursos ou para seus parentes e amigos mais próximos.

Sem que essa distorção seja suficiente, há que se ressaltar o fato de que a prestação de contas, das campanhas eleitorais, por força da Lei

nº 9.504/97 é feita perante a Justiça Eleitoral. Quanto a competência da Justiça Eleitoral se afirma:

- a) Competência jurisdicional: ao julgar os casos do processo eleitoral, de maneira a pôr fim aos conflitos definitivamente;
- b) Competência administrativa: através da qual a Justiça Eleitoral organiza o processo eleitoral, exercendo poder de polícia;
- c) Competência consultiva: excepcional no Judiciário, a competência consultiva da Justiça Eleitoral é limitada a duas exigências, quais sejam:
 1. só cabe competência consultiva nos Tribunais Regionais Eleitorais e no Tribunal Superior Eleitoral e,
 2. só é possível consultar a Justiça Eleitoral em questões eleitorais em tese (não para casos concretos). Cabe ressaltar a redação do art. 17, inc. III¹ da Constituição Federal que inclui, entre as competências da Justiça Eleitoral a análise da prestação de contas.

Neste pensar, interpretar o Direito é, portanto, fixar o sentido e o alcance das normas jurídicas, mediante um processo racional e controlável. Normas que se veiculam, geralmente, por leis escritas. Leis que, a seu turno, valem-se da linguagem para que suas prescrições sejam amplamente conhecidas e respeitadas. Em síntese de Santi Romano, citado por Paulo Bonavides pontua que “ a interpretação do direito é operação difícil e complexa, que constitui objeto de uma sutil doutrina e de uma delicadíssima arte.”²

Assim sendo, ao se colmatar o texto constitucional com a norma infraconstitucional, tornando-a conforme, ou seja, sem qualquer

1. Constituição Federal de 5 de outubro de 1988.

Art. 17. É livre a criação, fusão, incorporação e extinção de partidos políticos, resguardados a soberania nacional, o regime democrático, o pluripartidarismo, os direitos fundamentais da pessoa humana e observados os seguintes preceitos:

III – prestação de contas à Justiça Eleitoral;

2. BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 21ed. São Paulo: Malheiros, 2007.p. 548.

antinomia, ou mesmo inconstitucionalidade, cabe destacar Konrad Hesse:

El cometido de la interpretación es el de hallar el resultado constitucionalmente 'correcto' a través de un procedimiento racional y controlable, el fundamentar este resultado, de modo igualmente racional y controlable, creando, de este modo, certeza y previsibilidad jurídicas, y no, acaso, el de la simple decisión por la decisión.³

Portanto, se conclui que assiste como competência para a análise e julgamento das prestações de contas dos gastos de campanha realizados com os valores oriundos do Fundo Especial de Financiamento de Campanha, os quais são gastos públicos, interpretando conforme o art. 16-C com os art. 17, III e 70 da Constituição Federal.

Ao se manter fiel a argumentação até aqui assumida é importante ressaltar a análise hermenêutica feita por Carlos Maximiliano, a qual é compatível com a inexistência de inconstitucionalidade, e o texto legal deve ser interpretado conforme a Constituição:

As leis positivas são formuladas em termos gerais; fixam regras, consolidam princípios, estabelecem normas, em linguagem clara e precisa, porém ampla, sem descer a minúcias. É tarefa primordial do executor a pesquisada relação entre o texto abstrato e o caso concreto, entre a norma jurídica e o fato social, isto é, aplicar o Direito. Para o conseguir, se faz mister um trabalho preliminar: descobrir e fixar o sentido verdadeiro da regra positiva; e, logo depois, o respectivo alcance, a sua extensão. Em resumo, o executor extrai da norma tudo o que na mesma se contém: é o que se chama interpretar, isto é, determinar o sentido e o alcance das expressões do Direito.⁴

3. HESSE, Konrad *A força normativa da constituição*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1991. p. 84.

4. MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 19 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 27-28.

Em razão do que foi até aqui exposto, é necessário se empregar a interpretação conforme Constituição do art. 16-C da Lei 9.504/97, com os arts. 17, III e 70 da Constituição Federal.

1. DO FUNDO ESPECIAL PARA FINANCIAR CAMPANHAS ELEITORAIS

Cabe inicialmente destacar que a democracia representativa brasileira permaneceu em patamar constitucional com a promulgação da Constituição Federal de 1988, especificamente no § 3º, do art. 17, fazendo menção à criação de um Fundo Partidário o qual seria regulado por meio de lei.

Posteriormente, o texto constitucional foi regulamentado pelo art. 38 da Lei nº 9.096/95, denominada de “Lei dos Partidos Políticos” de 19 de setembro de 1995, constitui-se em diploma legal de extrema importância na vida política nacional em razão da sua aprovação ter ocorrido em momento democrático. O destaque a referida lei, ainda, reside no fato de que até então havia uma enorme precariedade no que concerne as normas até então existentes em nosso sistema eleitoral. Além do mais, o que prevalecia era o casuísmo nas legislações eleitorais que até então eram elaboradas.

A Lei dos Partidos Políticos, Lei nº 9.096/95, veio a classificá-los como pessoas jurídicas de direito privado, comunga a previsão consagrada pelo novo Código Civil brasileiro, ainda mais com alteração produzida pela Lei nº 10.825, de 22 de dezembro de 2003, que incluiu o inc. V, ao art. 44.

Destarte, abriu-se um novo cenário de independência das legendas partidárias, principalmente impedindo a intervenção Estatal em suas decisões e administração.

Por sua vez, a União Federal coube, com fundamento no art. 38, inc. IV da Lei nº 9.096/95 estabelecer a possibilidade de dotação orçamentária, com o objetivo de compor o Fundo Especial de Assistência Financeira aos Partidos Políticos (Fundo Partidário) o qual é

destinado à manutenção das agremiações partidárias nacionais, não para financiamento de campanhas políticas.

Por sua vez, a nova redação do art. 44, da Lei nº 9.096/95, oriunda do art. 3º da Lei nº 12.165/2015, trouxe parâmetros para aplicação dos valores do Fundo Partidário, os quais serão aplicados na manutenção das sedes dos partidos e respectivamente dos serviços realizados, incluindo-se o pagamento de pessoal, a qualquer título. Assiste, ainda, a possibilidade de pagamento, pelos recursos do Fundo Partidário a propaganda doutrinária e política.

Ao lado de todas as previsões legais, a prática no uso de recursos oriundos do fundo partidário não está a salvo de utilizações indevidas, ilegais e imorais, como veremos adiante.

Com a impossibilidade das campanhas políticas serem financiadas por pessoas jurídicas, os parlamentares, lépida e rapidamente acabaram por criar um Fundo Especial para Financiamento de Campanhas.

Ao se fazer uma breve análise histórica, sobre esse Fundo Especial, cabe lembrar que no Orçamento da União, para o ano de 2016, inicialmente previa o montante de 311 milhões para exclusivamente para o Fundo Partidário.

Com a alteração das regras para financiamento de campanha, a lei orçamentária elevou esse valor em mais de 163% do valor inicial. Tal proposta de majoração acabou por se consolidar na Lei Orçamentária Anual a qual recebeu a aquiescência do Presidente da República e publicada no dia 15 de janeiro de 2016, no Diário Oficial da União, vindo a garantir o repasse de R\$ 819 milhões para o fundo partidário, sendo que no orçamento de 2017 foi mantido o mesmo valor, quicá em razão da não realização de pleitos eleitorais nesse ano.

Por sua vez, para custear o valor fundo especial de financiamento eleitoral, para o ano de 2018 ultrapassou a cifra de 2 bilhões de reais, especificamente chegando a R\$ 2.034.954.823,96 (dois bilhões, trinta e quatro milhões, novecentos e cinquenta e quatro mil, oitocentos e vinte e três reais e noventa e seis centavos), ano em que foram eleitos

governadores, senadores, deputados federais e estaduais e o presidente da república. Ou seja, um gasto do dinheiro público cresceu exponencialmente.

O total de recursos distribuídos entre as 33 agremiações foi de R\$ 2.034.954.823,96. Com o novo cálculo, o Partido dos Trabalhadores (PT) receberá o maior montante, com mais de R\$ 201 milhões, seguido pelo Partido Social Liberal (PSL), com cerca de R\$ 199 milhões, e pelo Movimento Democrático Brasileiro (MDB), com aproximadamente R\$ 148 milhões.

Por seu turno, os recursos orçamentários da União, cuja receita é inexoravelmente obtida por intermédio da aplicação de uma carga tributária, a qual é uma das maiores do mundo, acaba por financiar “campanhas políticas”. Por consequência, a adoção da prática de se adotar o financiamento público de campanhas políticas apresenta-se como uma das medidas mais inadequadas no cenário nacional.

A primeira das razões que fundamentam a indevida utilização destes valores reside na própria argumentação feita no interior do próprio Congresso Nacional, a qual justificou a elevação dos valores que abastecem o fundo especial para financiamento de campanha, a que se deduz, só tem justificativa em razão da impossibilidade de doação de empresas.

Quando as questões administrativas, a exemplo da destinação e repartição do horário eleitoral de rádio e televisão (pagos com isenções tributárias as emissoras de rádio e televisão), sua destinação é tomada no interior das agremiações partidárias. Quando questionadas perante o Poder Judiciário Eleitoral, recebem, invariavelmente, o entendimento de que estas decisões estão albergadas pelo manto de uma decisão “*interna corporis*”, não assistindo ao Poder Judiciário imiscuir-se em decisões tomadas no interior das agremiações políticas.

Destarte, em não se sabendo qual será o critério de distribuição dos valores do fundo especial para financiamento de campanhas políticas, os quais são públicos (oriundos de uma das cargas tributárias

mais elevadas do mundo que é a brasileira), portanto de todos os brasileiros, sem uma regulação, ainda que mínima, causa temor justificável pelo fato de se deixar que esses expressivos valores a sejam destinados nas obscuras entranhas dos partidos políticos, sem qualquer regulação sobre o assunto.

Vale salientar o fato de que na atual legislação não há qualquer regra que venha a estabelecer, critérios mínimos na aplicação dos recursos do fundo partidário, por conseguinte, abre-se um flanco ilimitado aos diretores partidários, os quais destinarão esses recursos aos seus redutos eleitorais.

Nesse sentido, cabe citar a doutrina de Carlos Ayres Britto sobre a temática envolvendo a abstração legislativa:

Como de remansoso conhecimento, a lei em sentido material querver para todas as ações a que se refere e por isso é que se adornado atributo da generalidade. Quer valer para todos os sujeitos a que se destina e por esse motivo se confere a característica da impessoalidade. Quer valer para sempre (enquanto não for revogada ou formalmente mexida, lógico) e daí o seu traço de abstratividade. Ora, querendo-se assim genérica, impessoal e abstrata – é dizer, querendo-se, de um só cajadada, imperante para tudo, para todos e para sempre, a lei não tem como fugir do discurso esquemático ou clichêizador da realidade; que é um discurso inescandivelmente simplista. Donde ter que pagar um preço por esse discurso-rótulo, e esse preço que a lei paga por incidir num tipo de comunicação verbal reducionista é a sua exposição a interpretações polissêmicas e à contínua rebeldia da vida (cambiante por natureza)⁵

Assim sendo, não havendo qualquer disciplina de destinação dos valores, fica ao alvedrio da direção partidária, de forma discricionária,

5. BRITTO, Carlos Ayres. *O humanismo como categoria constitucional*. Belo Horizonte: Fórum, 2007. p. 57-58.

a destinação dos recursos para os seus redutos eleitorais. Em todas eleições o órgão de direção do diretório estadual, de vários partidos destinaram a maioria dos valores, para as suas bases eleitorais, em detrimento de uma divisão equânime entre os demais candidatos do partido.

Ao se impor limites rígidos à utilização dos recursos do Fundo Partidário, estar-se-á por reforçar as fileiras democráticas pátrias, sempre vinculada, inarredavelmente, com a participação popular.

Ademais, atos de controle e publicidade servirão de estímulo aos filiados para participação nas decisões partidárias, não deixando margens para a personificação, a individualização da política pelo detentor, ainda que momentânea, do mandato eletivo e da direção partidária.

Portanto é forçoso concluir este tópico é reafirmar que o Poder Legislativo brasileiro, ao que tudo indica, não possui qualquer interesse em regulamentar a destinação dos recursos do fundo partidário. Tal afirmação leva em consideração o fato de que o atual quadro favorece os atos e interesses dos dirigentes partidários, portanto, qualquer restrição a margem discricionária de utilização desses recursos traz prejuízos aos seus interesses.

É de imprescindível relevância destacar o tema relacionado ao financiamento público de campanhas eleitorais constantes da “reforma política de 2017”, sendo que pela Emenda Constitucional nº 97, de 4 de outubro de 2017, conjugada com a Lei nº 13.488, de 2017, a qual alterou a Lei nº 9.504/97, para criar o art. 16-C, que possibilita a transferência de recursos públicos para financiar campanhas eleitorais, com a criação do Fundo Especial de Financiamento de Campanha (FEFC).

A reforma eleitoral somente vem a corroborar a força política nas mãos dos atuais detentores dos mandatos políticos, pois, o texto legal em nenhum momento contempla a possibilidade de distribuição igualitária dos recursos do Fundo Especial de Financiamento

de Campanha (FEFC). Desta forma, é mais do que um truísmo o fato de que os “donos dos partidos políticos” destinarão a maioria dos recursos para as suas respectivas campanhas.

Soa até como sendo pueril a afirmação de que os valores terão destinação equitativa dentro das agremiações partidárias, pois a realidade é a concentração dos recursos nas mãos dos caciques políticos.

No dizer de Marcelo Neves, mesmo no caso de o julgador venha a solucionar o vácuo legislativo, esta decisão não é a mais eficaz dentro diante da presença do processo legislativo:

[...] na interpretação jurídica não se trata de extrair arbitrariamente de uma infinidade de sentidos dos textos normativos a decisão concretizadora, nos termos de um contextualismo decisionista. Mas também é inaceitável a concepção ilusória de que só há uma solução correta para cada caso, conforme os critérios de um juiz hipotético racionalmente justo. A possibilidade de mais de uma decisão justificável à luz dos princípios e regras constitucionais parece-nos evidente. O problema está exatamente em delimitar as fronteiras entre as interpretações justificáveis e as que não são ‘atribuíveis’ aos textos constitucionais e legais no Estado Democrático de Direito.⁶

Portanto, a distribuição dos valores do Fundo Especial de Financiamento de Campanha (FEFC) das Eleições 2020, fixado pelo Tribunal Superior Eleitoral consagra, como critério para distribuição, o número de representantes eleitos para a Câmara dos Deputados e para o Senado Federal na última eleição geral:

O cálculo de distribuição do Fundo Especial de Financiamento de Campanha (FEFC) das Eleições 2020 considera

6. NEVES, Marcelo. A interpretação jurídica no estado democrático de direito. In: *Direito constitucional: Estudos em homenagem a Paulo Bonavides*, São Paulo: Malheiros, 2001. p. 366.

o número de representantes eleitos para a Câmara dos Deputados e para o Senado Federal na última eleição geral, bem como o número de senadores filiados ao partido que, na data do pleito, estavam nos primeiros quatro anos de mandato.

A divisão do fundo obedece aos seguintes critérios:

- 48% divididos entre os partidos na proporção do número de representantes na Câmara dos Deputados na última eleição geral;
- 35% divididos entre os partidos na proporção do percentual de votos válidos obtidos pelas siglas que tenham pelo menos um representante na Câmara;
- 15% divididos entre os partidos na proporção do número de representantes no Senado;
- 2% divididos igualmente entre todos os partidos registrados no TSE.⁷

O Supremo Tribunal Federal ao julgar Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 5617 decidiu, por maioria de votos, que a distribuição de recursos do Fundo Especial de Financiamento de Campanhas (FEFC), destinado ao financiamento das campanhas eleitorais seja direcionada às candidaturas de mulheres deve ser feita na exata proporção das candidaturas de ambos os sexos, respeitado o patamar mínimo de 30% de candidatas mulheres previsto no artigo 10, parágrafo 3º, da Lei nº 9.504/1997 (Lei das Eleições). No mesmo julgamento o Plenário do STF decidiu ainda que é inconstitucional a fixação de prazo para esta regra, como determina a lei, e que a distribuição não discriminatória deve perdurar enquanto for justificada a necessidade de composição mínima das candidaturas femininas.

7. TSE <https://www.tse.jus.br/eleicoes/eleicoes-2020/prestacao-de-contas/fundo-especial-de-financiamento-de-campanha-fefc>, acesso em 18 de outubro de 2020.

Ademais, onde há dúvidas sobre a interpretação constitucional Konrad Hesse leciona sobre a necessidade de empregar a interpretação conforme nesses casos:

No sólo existe allí donde la ley, sin el recurso a puntos de vista jurídico-constitucionales permite una interpretación compatible con la Constitución; puede tener igualmente lugar cuando un contenido ambiguo o indeterminado de La ley resulta precisado gracias a los contenidos de la Constitución. Así pues, em el marco de la interpretación conforme las normas constitucionales no son solamente 'normas-parámetro' (Prüfungsnormen) sino también 'normas de contenido' (Sachnormen) em La determinación del contenido de las leyes ordinarias.⁸

Dentro do contexto casuístico em que se encontra o tema envolvendo a distribuição dos recursos financeiros do Fundo Especial de Financiamento de Campanha (FEFC) o Supremo Tribunal Federal decidiu pela sua distribuição, de forma proporcional e do tempo de propaganda eleitoral gratuita no rádio e na televisão ao total de candidatos negros que o partido apresentar para a eleição, a partir da disputa de 2020.

Reitere-se como a temática é casuística e de discricionariedade evidente, pois, ao aplicar a distribuição para os gêneros impõe a aplicabilidade imediata, ao passo que para os demais candidatos esse critério inexistente.

Assim sendo, nesse cenário de total incerteza legal, corroborado pela claudicante posição dos tribunais superiores é possível concluir que os recursos públicos, presentes do Fundo Especial de Financiamento de Campanha (FEFC) permanecem em um terreno pantanoso, informe e permeado pela astúcia dos dirigentes partidários.

⁸ HESSE, Konrad. La interpretación constitucional. In: *Escritos de derecho constitucional*. Tradução de Pedro Cruz Villalon. 2 ed. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1992. p. 50-51.

Se agrava a situação ao fato de que além de incerta a distribuição dos recursos Fundo Especial de Financiamento de Campanha (FEFC), reitere-se, que são valores extraídos do suor dos brasileiros, dentro de uma carga tributária escorchant e cobrada de forma desigual o fato de que a prestação de contas desses valores é feita pela justiça Eleitoral, a qual não possui *expertise* para tal mister, nem tampouco tempo para uma análise profunda e consistente desses valores.

Como referido em linhas acima, a Justiça Eleitoral, entre as suas funções típicas a prerrogativa de julgar “contas públicas”, pois a prestação de contas do Fundo Especial de Financiamento de Campanha (FEFC) se constitui em autêntica prestação de contas públicas.

Cumpra salientar um dado do vivido no cotidiano na *práxis* eleitoral, o fato de que antes da criação do Fundo Especial de Financiamento de Campanha (FEFC), havia uma prestação de contas dos valores gastos de natureza formal, analisando o que foi declarado pelo candidato, eleito ou não, julgando-se aprovadas, aprovadas com ressalva ou rejeitadas as contas prestadas perante a justiça eleitoral, diante de um lapso temporal extremamente exíguo.

Todavia, somente em casos de ação de investigação judicial eleitoral ou mesmo com a provocação judicial via “recursos contra expedição de diploma”, perante o poder Judiciário Eleitoral, com a produção de provas robustas é se desenvolve uma investigação eleitoral que tem o escopo de comprovar o abuso do poder econômico, ou mesmo, para demonstrar a utilização ilegal de recursos “via caixa dois”.

É importante ressaltar o fato de que dentro do exíguo prazo que separa a apresentação das prestações de contas e o seu julgamento, cabe lembrar o ocorrido nas últimas eleições, a qual o julgamento das contas se deu até o dia 15 de dezembro que é o último dia para o julgamento da prestação de contas dos candidatos eleitos, observado o prazo de três dias antes da data-limite, em 19 de dezembro, para a diplomação dos eleitos. (Lei nº 9.504/97, art. 30, § 1º).

Os doze trabalhos de Hércules se apresentam como tarefas relativamente fáceis se comparadas as análises das prestações de contas de

todos os candidatos, em cada um dos Tribunais Regionais Eleitorais, sem exceção, em todo o país, pois além de analisar os montantes de gastos devem atestar a regularidade dos mesmos, o que é desumano.

Além da dificuldade, lembre-se que os valores Fundo Especial de Financiamento de Campanha (FEFC) são públicos, portanto, estão inseridos dentro de um regime jurídico de indisponibilidade.

A necessidade, portanto, para se impor a interpretação conforme do art. 16-C da Lei 9.504/97 é evidente e flagrante, pois, diante da previsão Constitucional que venha autorizar que outro órgão possa fazer a análise e julgamento dos gastos públicos, que não seja o Tribunal de Contas da União.

2. DOS TRIBUNAIS DE CONTAS

O controle das contas públicas remonta o período colonial no Brasil. Isso é corroborado pelos documentos, os quais demonstram que no ano de 1680 foram criadas as Juntas das Fazendas das Capitâneas e a Junta da Fazenda do Rio de Janeiro, jurisdicionadas a Portugal.

Com a chegada da família real no Brasil no ano de 1808, D. João VI cria o Erário Régio e é criado o Conselho da Fazenda, que tinha como atribuição acompanhar a execução da despesa pública. A presença da família real no Brasil trouxe uma alteração na vida dos habitantes no Brasil. Com a proclamação da independência do Brasil, em 1822, o Erário Régio foi transformado no Tesouro pela Constituição monárquica de 1824, prevendo-se, então, os primeiros orçamentos e balanços gerais.

A ideia de criação de um Tribunal de Contas surgiu, pela primeira vez no Brasil, em 23 de junho de 1826, com a iniciativa de Felisberto Caldeira Brandt, Visconde de Barbacena, e de José Inácio Borges, que apresentaram projeto de lei nesse sentido ao Senado do Império.

Ao contrário do que possa parecer, as discussões em torno da criação de um Tribunal de Contas durariam quase um século. Havia à época uma polarização entre os defensores da sua necessidade, para

os quais as contas públicas deviam ser examinadas por um órgão independente. Entretanto, havia aqueles que o combatiam, por entenderem que as contas públicas podiam continuar sendo controladas por aqueles mesmos que as realizavam.

A efetiva criação do Tribunal de Contas da União ocorre em 7 de novembro de 1890, por iniciativa do então Ministro da Fazenda, Rui Barbosa, o Decreto nº 966-A criou o Tribunal de Contas da União, norteado pelos princípios da autonomia, fiscalização, julgamento, vigilância e energia.

A Constituição de 1891, a primeira republicana, ainda por influência de Rui Barbosa, institucionalizou definitivamente o Tribunal de Contas da União, inscrevendo-o no seu art. 89.

Pela Constituição de 1934, o Tribunal recebeu, entre outras, as seguintes atribuições: proceder ao acompanhamento da execução orçamentária, registrar previamente as despesas e os contratos, julgar as contas dos responsáveis por bens e dinheiro públicos, assim como apresentar parecer prévio sobre as contas do Presidente da República para posterior encaminhamento à Câmara dos Deputados.

Com exceção do parecer prévio sobre as contas presidenciais, todas as demais atribuições do Tribunal foram mantidas pela Carta de 1937. A Constituição de 1946 acresceu um novo encargo às competências da Corte de Contas: julgar a legalidade das concessões de aposentadorias, reformas e pensões.

A Constituição de 1967, ratificada pela Emenda Constitucional nº 1, de 1969, retirou do Tribunal o exame e o julgamento prévio dos atos e dos contratos geradores de despesas, sem prejuízo da competência para apontar falhas e irregularidades que, se não sanadas, seriam, então, objeto de representação ao Congresso Nacional.

Finalmente, com a Constituição de 1988, o Tribunal de Contas da União teve a sua jurisdição e competência substancialmente ampliadas. Recebeu poderes para, no auxílio ao Congresso Nacional, exercer a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional

e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, à legitimidade e à economicidade e a fiscalização da aplicação das subvenções e da renúncia de receitas.

Entre as principais competências e principais atividades desenvolvidas pelo Tribunal de Contas da União, cabe destacar:

O TCU é o órgão de controle externo do governo federal e auxilia o Congresso Nacional na missão de acompanhar a execução orçamentária e financeira do país e contribuir com o aperfeiçoamento da Administração Pública em benefício da sociedade. Para isso, tem como meta ser referência na promoção de uma Administração Pública efetiva, ética, ágil e responsável.

O Tribunal é responsável pela fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial dos órgãos e entidades públicas do país quanto à legalidade, legitimidade e economicidade.

Veja as principais competências do TCU

Além das competências constitucionais e privativas do TCU que estão estabelecidas nos artigos 33, §2º, 70, 71, 72, §1º, 74, §2º e 161, parágrafo único, da Constituição Federal de 1988, outras leis específicas trazem em seu texto atribuições conferidas ao Tribunal. Entre essas estão a Lei de Responsabilidade Fiscal (LC 101/2001), a Lei de Licitações e Contratos (8666/93) e, anualmente, a Lei de Diretrizes Orçamentárias.⁹

No que concerne a temática do presente trabalho, é obrigação constitucional do Tribunal de Contas da União analisar as contas de qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária.

9. <https://portal.tcu.gov.br/inicio/>, acesso em 18 de outubro de 2020.

Por via de consequência se adequado que se interprete conforme a Constituição o art. 16-C da Lei nº 9.504/97, pois, reitera-se que os recursos que abastecem a conta do FEFC é proveniente dos cofres públicos, portanto, devem ser analisadas pelo Tribunal de Contas.

3. DA JUSTIÇA ELEITORAL

Desde o período imperial no Brasil os juízes tiveram participação crescente no processo eleitoral, mas ainda pequena se comparada à participação da Justiça Eleitoral. Para citar um exemplo, em 1824 passou a ser obrigatória a presença de um juiz na mesa receptora de votos. A gradual participação dos magistrados deveu-se às sucessivas tentativas de inibir as fraudes. E foi por causa das mesmas que, em 1881, Rui Barbosa redigiu o Projeto de Lei que ficou conhecido como Lei Saraiva (Decreto nº 3.029, de 9 de janeiro de 1881), a qual tinha por objetivo moralizar as eleições com a criação do título de eleitor, juntamente com as eleições diretas e com a atribuição à magistratura do alistamento eleitoral, abolindo as Juntas Paroquiais de Qualificação. Ao redigir o projeto dessa lei, Rui Barbosa estava muito preocupado com as fraudes, mas não obteve muito resultado, pois as mesmas continuaram a ocorrer.

Com a Proclamação da República, houve uma ruptura significativa no que se refere às leis eleitorais, que eram inspiradas no modelo francês. Os políticos acreditavam que as leis brasileiras não eram eficazes para o controle eleitoral, e por isso passou-se a adotar o modelo norte-americano. As principais inovações implementadas, a partir desse novo modelo, foram a eliminação do "censo pecuniário", ou "voto censitário", a instituição do voto direto para presidente e vice, além de afirmar, no Regulamento Alvim (Decreto n.º 511, 23 de junho de 1890), a importância de os eleitos exprimirem a vontade nacional.

Embora com tais inovações, o Regulamento Alvim não alterou substantivamente a prática eleitoral, permitindo que as fraudes permanecessem na base de todo o processo.

Mas não se pode deixar de mencionar que, pela primeira vez, uma lei eleitoral brasileira expressou claramente a necessidade de moralização, ainda que isso não tenha ocorrido de fato.

No que se refere ao plano eleitoral, ao longo da República Velha se encontram diversas leis, decretos e instruções. Embora em números haja um acervo vasto de legislação eleitoral, essas não trouxeram modificações substantivas que inibissem as fraudes. As falsificações das atas eleitorais, um dos mais graves e delicados problemas do sistema eleitoral brasileiro, permaneceram. Esse tipo de fraude nas eleições fez com que essas ficassem conhecidas como “eleições a bico de pena”.

Outro problema grave era a “degola” que ocorria quando a Comissão de Verificação de Poderes do Legislativo federal ou estadual não reconhecia a eleição de um candidato, não dando posse ao mesmo. Existiam também as fraudes ocorridas no dia mesmo da votação, que eram praticadas pelos “cabalistas” (aqueles que incluíam nomes na lista de votantes) e pelos “capangas” ou “capoeiras” (que intimidavam o eleitor utilizando-se, muitas das vezes, da força física). Mas também era bastante comum agrupar eleitores no “curral eleitoral” para a distribuição de cédulas já lacradas para serem depositadas diretamente na urna.

Diferentemente do Império, na República surgiu uma nova configuração do poder em que o conflito entre grupos oligárquicos era exclusivamente direcionado para a conquista do patrimônio constituído pelo Estado.

O liberalismo, que impôs ao país a Constituição de 1891, foi sufocado, permitindo o

surgimento da prática autoritária que se configurou posteriormente pela doutrina castilhistas. Tudo isso fez com que os partidos políticos fossem necessários apenas nos períodos eleitorais, utilizados como instrumento para tentar retirar do poder grupos oligarcas e, em seu lugar, colocar outros grupos oligarcas.

Em síntese, mesmo passando a ser o fio condutor da República para a escolha dos representantes, o processo eleitoral não recebeu

um tratamento adequado. E isso permitiu a entenderem esse período como um retrocesso na questão eleitoral, se comparado ao Império. Bastava um desentendimento entre as oligarquias dominantes para que tudo viesse ao chão, e se reconfigurasse de outra maneira.

Em todo o período da Primeira República houve discussão, tanto na Câmara quanto no Senado, sobre soluções que inibissem as fraudes eleitorais. Essas soluções sempre traziam à discussão a ideia de atribuir à Justiça o controle do processo eleitoral.

Com o término da Revolução de 1930, um decreto governamental estabeleceu que fosse formada uma comissão para estudo e revisão de toda a legislação eleitoral brasileira.

A Justiça Eleitoral foi criada em 1932, pelo Decreto nº 21.076, de fevereiro de 1932 – o primeiro Código Eleitoral do país. Suas responsabilidades eram preparar, realizar e apurar as eleições, além de reconhecer os eleitos, ou seja, ela era responsável por todo o processo eleitoral, o que a difere, em muito, dos projetos apresentados ao Congresso e mencionados anteriormente.

A relevância do Código pode ser vista em seu eco na formatação da Constituição de 1934. Nesta, o Código foi largamente reproduzido, dando a ele maior firmeza e impossibilitando os espíritos reformadores da época.

A criação da Justiça Eleitoral foi relevante para o surgimento da democracia política no país porque era necessária uma solução rápida e eficaz que fosse capaz de estancar os abusos dos demais poderes sobre a representação da soberania popular.

Com a criação da Justiça Eleitoral, as fraudes eleitorais não foram erradicadas, mas, sem dúvida nenhuma, foi o primeiro grande passo para tal. Com sua criação, a degola foi completamente eliminada. Isso só foi possível porque, ao atribuir ao Judiciário o poder de controlar o processo eleitoral, não se permitiu que os próprios representantes legitimassem seus sucessores.

A instituição encarregada pela Justiça Eleitoral foi o Tribunal Superior de Justiça Eleitoral, criado em 24 de fevereiro de 1932, cujo principal objetivo era fazer com que se cumprissem as leis eleitorais da maneira mais idônea possível.

Com o Código Eleitoral de 1932, as mesas receptoras perderam a atribuição de contar os votos.

Estas eram as fontes permanentes de atas adulteradas. Os Tribunais Regionais passaram a ser responsáveis pela contagem das cédulas das eleições estaduais e nacionais. No nível municipal, a responsabilidade coube às juntas apuradoras, presididas por juizes vitalícios. Outro importante ponto é que a diplomação dos eleitos passou a ser de responsabilidade dos Tribunais Regionais e Superior, abolindo, dessa maneira, os reconhecimentos fraudulentos e vergonhosos feitos pelas Assembleias Legislativas.

Assim sendo, a instituição da Justiça Eleitoral como um organismo autônomo e vigilante do processo eleitoral permitiu o combate à fraude eleitoral e todo o mecanismo enviesado das eleições.

A criação da Justiça Eleitoral, nesses termos, significou um importante avanço em direção à democracia ao menos política, já que rompeu com as regras do antigo regime, baseado nas fraudes, e configurou-se em guardião da neutralidade e verdade eleitoral.

Noutras palavras, a Justiça Eleitoral foi fundada como uma instituição isenta da apetência política, com envergadura inquestionável, capaz de moderar o processo e realmente permitir o rompimento com o passado fraudulento.

Como já mencionado, algumas críticas foram feitas ao Código de 1932 pela própria magistratura eleitoral, que culminou nas alterações que resultaram na Lei nº 48, de 4 de maio de 1935, o Código de 1935. Esse é um exemplo de ativismo jurídico, no entanto, não podemos supor judicialização da política. Nesse mesmo ano, a Lei de Segurança Nacional suspendeu a Justiça Eleitoral. Embora o Código de 1935 tenha vigorado até o Golpe de 1937, não chegou a ser utilizado, pois

Vargas outorgou uma Nova Constituição, conhecida como “polaca”. Nessa, Getúlio Vargas fechou o Congresso Nacional (que só foi reaberto em 1945), extinguiu a Justiça Eleitoral, suspendeu as eleições livres, aboliu os partidos políticos existentes e estabeleceu eleição indireta para presidente da República, com mandato de seis anos.

Por dez anos não houve eleições no país, ou seja, entre os anos de 1935 a 1945, o estado de direito foi duramente atingido, comprometendo seriamente o desenvolvimento da cidadania brasileira. Somente em 28 de maio de 1945, através do decreto nº 7.586, a Justiça Eleitoral foi restaurada e não mais suspensa.

Com a emenda de 2 de dezembro de 1937, os partidos políticos foram extintos. Dentre eles, quase todos efêmeros e com resquícios ainda da República Velha, somente dois tinham projeção nacional: o PCB (Partido Comunista do Brasil, que praticamente desde a sua criação encontrava-se na clandestinidade) e a AIB (Ação Integralista Brasileira).

Com essa nova Constituição o Presidente da República, além de dissolver a Câmara dos Deputados, poderia expedir decretos-lei sobre matéria de competência legislativa da União, excetuando-se: modificações à Constituição; legislação eleitoral; orçamento; impostos; instituição de monopólios; moeda; empréstimos públicos; e alienação e oneração de bens imóveis da União.

O Estado Novo significou um grande golpe para os avanços institucionalizados em 1932. Esses somente puderam retornar em 1945, como veremos adiante. Mas, de uma maneira geral, vimos um amadurecimento das correntes autoritárias na década de 1930. Nestes termos é importante ressaltar que Getúlio Vargas empenhou-se em transformar as questões políticas em problemas técnicos, prevalecendo, acima de tudo, o bem comum e o ideal republicano.

Não há dúvidas de que o ponto culminante da reforma implementada no pós-1930 foi a institucionalização de uma justiça especial, a Justiça Eleitoral.

Em 1945, com a deposição de Vargas, finaliza-se o Estado Novo permitindo o retorno dos ideais democráticos levantados pela revolução de 1930. Com esses ideais retorna também a necessidade de uma instituição que controlasse os processos eleitorais e esta será novamente a Justiça Eleitoral.

Com o fim do regime autoritário e a retomada democrática, o processo eleitoral de 1945 foi regulado pela Lei Agamenon (Decreto-Lei 7.586/1945), que estabeleceu as eleições para presidente, senadores e deputados federais. Nesse Código, a Justiça Eleitoral ficou sob a responsabilidade do Supremo Tribunal Federal, já que as leis da época não permitiam a criação de um Judiciário especial.

É importante ressaltar que a Justiça Eleitoral se organizou nos moldes da Justiça Federal, desde seu ressurgimento, em 1945. Foi criado um Tribunal Superior, na capital da República, e Tribunais Regionais, nas capitais dos estados.

A Constituição de 1946 veio reafirmar os direitos políticos inerentes ao processo eleitoral. Nesse período, o presidente e o vice eram eleitos por maioria simples, mas em pleitos independentes, com mandato de cinco anos e sem direito a reeleição imediata.

Com o retorno das atribuições da Justiça Eleitoral ao TSE, na Constituição de 1946, reafirmou-se, também, uma maior autonomia da mesma, se comparada com os poderes dados aos demais tribunais ligados ao Poder Judiciário brasileiro.

O terceiro Código Eleitoral, elaborado no ano de 1950, também manteve a estrutura originária da Justiça Eleitoral, com poucas modificações.

O período seguinte, que vai de 1964 até 1985, que alterou as atribuições dos poderes Executivo e Legislativo, bem como regulou a organização e o funcionamento dos partidos – ainda que o papel institucional da Justiça Eleitoral não tenha sido modificado. Com isso, a Justiça Eleitoral manteve a responsabilidade sobre as eleições no que concerne ao alistamento, admissão de candidatos, apuração das

eleições e posse dos eleitos. Esta foi a única fase, desde o ressurgimento da Justiça Eleitoral, em 1945, em que a Justiça Eleitoral teve seu poder reduzido.

Durante esse período, entrou em vigor o Código Eleitoral de 1965 ao qual coube estabelecer uma ampliação das competências do Judiciário eleitoral foram ampliadas, se comparadas aos códigos anteriores, e a sua estrutura não se alterou. Tal qual os Códigos de 1935, de 1945, e as emendas de 1955 ao Código de 1950, o Código de 1965 foi redigido por membros do Judiciário Eleitoral, evidenciando o ativismo jurídico.

Com a Emenda Constitucional nº 25 acabou com a exclusão do direito de voto dos analfabetos – embora esses não tivessem (e ainda não têm) o direito de serem votados. É importante considerar que esse período foi marcado por grandes transformações na legislação eleitoral e, no ano de 1986, foi feito um novo recadastramento, sob a responsabilidade da Justiça Eleitoral, no intuito de erradicar possíveis fraudes nesse processo.

Com a Constituição de 1988, retomaram-se todos os direitos políticos, bem como a sua ampliação, permanecendo com a Justiça Eleitoral a atribuição de regular os processos eleitorais vindouros. Foi estabelecido, então, o sistema de eleições em dois turnos para os Executivos; o voto facultativo para os analfabetos e para os maiores de 16 e menores de 18 anos; além de assegurar aos partidos políticos autonomia para se estruturarem, prevendo, também, a realização de um plebiscito para a escolha do sistema de governo – realizado em 1993, com a vitória da República sobre a Monarquia e do Presidencialismo sobre o Parlamentarismo.

Posterior à Constituição de 1988, as leis que merecem destaque são a Lei Complementar nº 64/1990 (Lei das Inelegibilidades); a Lei nº 9.096/1995 (Lei Orgânica dos Partidos Políticos); e a Lei nº 9.504/1997 (Lei das Eleições).

Como já ressaltado em linhas acima, a competência da Justiça Eleitoral se encontra circunscrita na prestação administrativas e

jurisdicionais, neste sentido cabe destacar a doutrina de Edson de Resende Castro:

À Justiça Eleitoral compete não apenas dirimir conflitos de interesse (atividade tipicamente jurisdicional), mas também, e principalmente, administrar o processo eleitoral (atividade meramente administrativa), o que lhe impõe uma atuação bastante diferenciada da atuação dos demais órgãos do poder Judiciário, até porque o administrador não é, e não pode ser, inerte. Essa atividade de administração do pleito faz que o Juiz Eleitoral atue independentemente e qualquer provocação, bastando que perceba a necessidade de sua intervenção.¹⁰

É de fundamental importância ressaltar a necessidade de complementar a análise das contas dos candidatos, os quais se utilizam dos recursos do FEFC, impondo a obrigação de prestarem contas perante a Justiça Eleitoral estar-se-á interpretando o art. 16-C da Lei nº 9.504/97 conforme a Constituição Federal e, portanto, em nada atingindo o art. 70 da Constituição Federal..

Em assim sendo, em face da maior estrutura funcional, meios adequados para análise das contas, diga-se de passagem, recursos públicos extraídos compulsoriamente dos contribuintes brasileiros, a Justiça Eleitoral fará uma análise dos dados de forma acurada como já tem feito.

Por derradeiro, colmatando os temas, os recursos públicos do FEFC possuem a natureza jurídica de “verba orçamentária” oriunda do erário, portanto, dentro do critério da indisponibilidade dos recursos públicos, bem como a sua supremacia. Ao conferir a Justiça Eleitoral a análise da aplicação dos recursos públicos, dentro do previsto no art. 17, III da Constituição Federal constitui-se em evidente interpretação conforme ao texto constitucional art. 70 da Constituição Federal, pois,

10. CASTRO, Edson de Resende. *Direito eleitoral*. Belo Horizonte :Dey Rei. 2010. p. 34.

com a devida vênia se mostra totalmente em consonância com o texto constitucional a redação do art. 16-C da Lei 9.504/97, razão pela qual devem ser declarado materialmente constitucional.

Relembre-se, por ser sempre oportuno que a interpretação conforme, sempre causa uma certa insegurança quanto a sua denominação, razão pela qual cita-se Rui Medeiros, para quem:

[...] o princípio da interpretação conforme à Constituição, que obriga o intérprete a tomar inclusivamente em consideração os princípios constitucionais na tarefa de interpretação de toda e qualquer norma infraconstitucional, material ou procedimental, não constitui um corpo estranho na metodologia jurídica, apresentando-se como simples concretização da interpretação sistemático-teleológica.¹¹

Por via de consequência, em razão da necessidade de se interpretar conforme a Constituição o julgamento das contas prestadas perante a Justiça Eleitoral de valores oriundos do FEFC é possível, juridicamente, entender que o mesmo é constitucional.

Ademais, neste sentido assevera Gomes Canotilho:

[...] a interpretação das leis em conformidade com a constituição deve afastar-se quando, em lugar do resultado querido pelo legislador, se obtém uma regulação nova e distinta, em contradição com o sentido literal ou sentido objectivo claramente recognoscível da lei ou em manifesta dessintonia com os objectivos pretendidos pelo legislador.¹²

Por fim, a intenção do legislador, ao estabelecer que as prestações de Contas Eleitorais devem ser feitas perante a Justiça Eleitoral, que

11. MEDEIROS, Rui. *A decisão de inconstitucionalidade: os autores, o conteúdo e os efeitos da decisão de inconstitucionalidade da lei*. Lisboa: Universidade Católica, 1999. p. 295-296.

12. CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7 ed. Coimbra: Almedina, 2003. p.1227.

no primeiro momento poderia causar perplexidade em face do regime jurídico dos recursos público, pois a princípio é dever constitucional dos Tribunais de Contas fazê-lo, ao se interpretar a Constituição conforme estar-se-á garantindo a higidez e harmonia do texto constitucional com a legislação infraconstitucional, ainda mais diante da presença do art. 17, III da Constituição Federal.

CONCLUSÕES

Pelo presente trabalho se buscou descrever, dentro de um cenário histórico e atual os temas relacionados ao Tribunal de Contas, da Justiça Eleitoral e do Fundo Especial de Financiamento de Campanhas políticas.

Em razão dos valores financeiros, que compõe o Fundo Especial de Financiamento de Campanha, se constituir essencialmente por recursos públicos é dever de todos aqueles que se utilizaram dos mesmos em prestar contas perante o Tribunal de Contas, em atendimento ao contido no art. 70 da Constituição Federal.

Por outro lado, é compatível com o texto constitucional o art. 16-C da Lei nº 9.504/97 que determina que os valores recebidos e gastos nas campanhas eleitorais, oriundos do Fundo Especial de Financiamento de Campanha, devam ser levados à apreciação perante a Justiça Eleitoral.

O método de interpretação conforme a constituição é o mais adequado a solucionar uma possível inconstitucionalidade ou até mesmo uma antinomia entre os dispositivos suscitados, ainda mais diante da previsão feita pelo art. 17, III da Constituição Federal.

Por derradeiro, cumpre salientar que os valores obtidos, pelos candidatos que integram o Fundo Especial de Financiamento de Campanhas políticas, esses devem ser prestados perante a Justiça Eleitoral.

REFERÊNCIAS

- BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 21 ed. São Paulo: Malheiros, 2007.
- BRASIL. *Constituição Federal de 5 de outubro de 1988*.
- BRITTO, Carlos Ayres. *O humanismo como categoria constitucional*. Belo Horizonte: Fórum, 2007.
- CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7 ed. Coimbra: Almedina, 2003. p.1227.
- CASTRO, Edson de Resende. *Direito eleitoral*. Belo Horizonte :Dey Rei. 2010.
- HESSE, Konrad. *A força normativa da constituição*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1991.
- _____. *La interpretacion constitucional*. In: Escritos de derecho constitucional. Tradução de Pedro Cruz Villalon. 2 ed. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1992.
- MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 19 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.
- MEDEIROS, Rui. *A decisão de inconstitucionalidade: os autores, o conteúdo e os efeitos da decisão de inconstitucionalidade da lei*. Lisboa: Universidade Católica, 1999.
- NEVES, Marcelo. *A interpretação jurídica no estado democrático de direito*. In: Direito constitucional: Estudos em homenagem a Paulo Bonavides, São Paulo: Malheiros, 2001.

II

O compartilhamento de dados fiscal e bancário

*Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho**

SUMÁRIO: 1. Introdução. 2.-A evolução jurisprudencial sobre o compartilhamento dos sigilos fiscal e bancário. 3. – Conclusão. Referências bibliográficas.

1. INTRODUÇÃO

Em 4/12/1999, Supremo Tribunal Federal (STF), por seu Tribunal Pleno, concluiu o julgamento pertinente ao tema 990, paradigma RE nº 1.055.941/SP com repercussão geral, relator o excelentíssimo senhor ministro Dias Toffoli, acórdão ainda não publicado, quando a Corte Constitucional Brasileira decidiu sobre a controvérsia relativa ao compartilhamento entre a Receita Federal do Brasil (RFB) e a Unidade de Inteligência Financeira (UIF) com o Ministério Público (MF), Polícia Federal (PF) e até mesmo outros órgãos públicos como o Tribunal de Contas, etc., de dados fiscais e bancários dos contribuintes, obtidos pelo Fisco no exercício de seu dever de fiscalizar.

(*) Mestre em Direito. Professor de Direito Financeiro e de Direito Tributário da Faculdade de Direito da Universidade de Brasília – UnB. Ex-procurador da Fazenda Nacional de categoria especial (aposentado). Sócio sênior de serviço do escritório MJAB Advogados e Consultores. Advogado e parecerista.

O objetivo deste artigo é apresentar o estado da arte acerca da jurisprudência do STF acerca do direito constitucional fundamental da privacidade (CF/1988, art. 5º, incisos X e XII), de um lado, e, de outro, a progressiva relativização dos sigilos fiscal e bancário no tange ao MP.

2. A EVOLUÇÃO JURISPRUDENCIAL SOBRE O COMPARTILHAMENTO DO SIGILO FISCAL E BANCÁRIO

Acreditava-se que os dados e documentos, guardados pela Administração Tributária, mais sensíveis referentes à intimidade e privacidade das pessoas e concernentes às atividades empresariais pertinentes à situação econômica e financeira dos contribuintes estavam garantidos pelo sigilo fiscal, que juntamente com o sigilo bancário seriam nuances do direito fundamental à intimidade, à vida privada, sendo vedada a transferência dessas informações sigilosas à terceiros sem a prévia intermediação e ordem do Poder Judiciário, a quem compete, por ter o dever de imparcialidade, examinar o cabimento e a indispensabilidade dessa medida gravosa (CF, art. 5º, “caput”, incisos X e XII)¹.

Como direito constitucional fundamental blindado por cláusula pétreia, vale dizer, direito perene proveniente de norma originária da Constituição Federal (CF) de 1988, nem emenda constitucional (CF, art. 60, *caput*, § 4º), tampouco regra de lei infraconstitucional, ainda que lei complementar, poderiam limitar ou relativizar o essencial do sigilo fiscal.

1. CF. Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: ... X – são invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas, assegurado o direito a indenização pelo dano material ou moral decorrente de sua violação; ... XII – é inviolável o sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas, salvo, no último caso, por ordem judicial, nas hipóteses e na forma que a lei estabelecer para fins de investigação criminal ou instrução processual penal.

Aliás, apenas para exemplificar o que foi dito acima, em relação às imunidades tributárias, a jurisprudência da Corte Constitucional Brasileira sempre foi no sentido de que, como direito constitucional, emenda constitucional ou lei infraconstitucional que pretendessem regulamentar quaisquer imunidades postas, deveriam apenas e tão somente procurar explicitar o real alcance e finalidade da Constituição da República a respeito das imunidades, não tendo o poder constituinte derivado nem o legislador infraconstitucional competência para tender a abolir ou de restringir o direito à imunidade plasmado na Lei Maior, de modo que a mesma exegese deveria ser aplicada em relação ao direito à intimidade e à privacidade e à garantia de inviolabilidade da interceptação da comunicação de dados².

É certo que a Corte Constitucional Brasileira sempre assentara que, como não existem direitos absolutos, o chamado “direito à privacidade” poderia ser relativizado, com a utilização do princípio da proporcionalidade, por intermédio de prévia autorização do Poder Judiciário³ ou, diretamente, sem a prévia intermediação do Judiciário nos casos em que prevalecesse o princípio da publicidade administrativa⁴ (CF, art. 37, “caput”) e nas hipóteses específicas que a própria Constituição da República excepciona esse direito fundamental.

Assim é que o § 3º do artigo 58 da CF, de 1988, ao atribuir às Comissões Parlamentares de Inquérito (CPI) poderes de investigação próprios das autoridades judiciais, cria uma ressalva ao seu artigo 5º, incisos X e XII, autorizando que as CPI possam ter, desde que para a apuração de fato determinado, por prazo certo e com a indispensável fundamentação, acesso direto a dados amparados pelos sigilos fiscal

2. Cf. STF- 2ª T. AI 172.890 AgR, rel. min. Marco Aurélio, *DJ* de 19-4-1996; RE 635.012, rel. min. Dias Toffoli, dec. monocrática, *DJ* de 14-2-2013; STF- 1ª T. RMS 22.192, rel. min. Celso de Mello, *DJ* de 19-12-1996; STF-Pleno, RE 627.815, rel. min. Rosa Weber, *DJe*1/10/2013.

3. Cf. STF, 2ª turma, Ag. Reg. no AI nº 541.265-8/SC, rel. Min. Carlos Velloso (*DJ* 4/11/2005, p. 30).

4. No MS nº 21.729/DF, rel. min. Marco Aurélio (*DJ* de 19.10.2001)

e bancário,⁵ sendo recomendado, se for a hipótese, o envio de suas conclusões ao MP, para que este promovesse, se for o caso, o pedido de transferência de sigilos fiscal ou bancário ao Poder Judiciário e a consequente responsabilização dos infratores.

Outrossim, o § 1º do artigo 145 da Lei Maior estabeleceu uma outra exceção à reserva judicial para a transferência de matéria essencialmente sigilosa, prevendo, explicitamente, outra exceção aos incisos X e XII do seu artigo 5º, ao facultar à Administração tributária, especialmente para conferir, quando possível, efetividade do caráter pessoal dos impostos, e dos princípios da igualdade tributária e da capacidade contributiva (CF, art. 145, § 1º; art. 150, II), identificar, respeitados os direitos individuais, vale dizer, preservando-se o sigilo fiscal em relação a outros órgãos, entidades e instituições, e nos termos de lei razoável, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas dos contribuintes.

No mesmo diapasão, o artigo 146, parágrafo único, inciso IV, da Lei Suprema permite o compartilhamento entre as Administrações tributárias dos entes federados da fiscalização, da cobrança, da arrecadação dos tributos e do cadastro dos contribuintes.

Nessa senda, o artigo 199, *caput*, da CF, com redação dada pela Lei Complementar nº 104/2001, autoriza à Fazenda Pública da União e às dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestarem mútua assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio.

Assim, em 24 de fevereiro de 2016, por ocasião dos julgamentos das Ações Diretas de Inconstitucionalidade nºs 2.386, 2.390, 2.397 e 2.859⁶ e do Recurso Extraordinário com repercussão geral nº

5. Cf. Acórdão do STF-Pleno, decorrente do julgamento do MS 25.668/DF, relator o ministro Celso de Mello. (RTJ vol. 200-2, p. 778)

6. STF-Pleno. ADI 2.386, 2.390, 2.397 e 2.859, rel. min. Dias Toffoli, in "Revista Fórum de Direito Tributário" – *RFDT* – nº 88, Belo Horizonte: Editora Fórum, julho e agosto de 2017, p. 175 a 246.

601.314⁷⁸, tendo em vista o dever fundamental de pagar tributo, o princípio da vedação de tratamento fiscal discriminatório entre contribuintes (CF, art. 150, *caput*, inciso II) e, nomeadamente, a ressalva expressa estabelecida pela Lei Suprema de facultar à Administração Tributária, especialmente para conferir efetividade ao princípio da capacidade contributiva, de identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte (CF, art. 145, § 1º), o Tribunal Pleno do STF considerou constitucional o acesso direto, sem intermediação judicial, de dados acobertados pelo sigilo bancário, justamente pela justificativa de que, na espécie, não haveria quebra de sigilo, mas tão somente a sua transferência, de modo que o sigilo bancário passaria para sigilo fiscal, ficando o Fisco, portanto, obrigado a manter os dados sigilosos obtidos apenas e tão para fins de fiscalização e de arrecadação tributárias, tendo admitido, assim, a higidez constitucional dos artigos 5º e 6º da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001⁹.

Nas Ementas dos Acórdãos das ADI retromencionadas, o Pleno do STF deixou a advertência no sentido de que *os artigos 5º e 6º da Lei Complementar nº 105/2001 e seus decretos regulamentares (Decretos*

-
7. STF-Pleno. RE 601.314 RG (Tema 225), rel. min. Edson Fachin, in *RFDT* 86, Belo Horizonte: Editora Fórum, março e abril de 2017, p. 175 a 247.
 8. Nessa assentada (RE 601.314 RG – Tema 225), foi fixada a seguinte tese: “O Tribunal, por maioria e nos termos do voto do relator, apreciando o tema 225 da repercussão geral, conheceu do recurso e a este negou provimento, vencidos os ministros Marco Aurélio e Celso de Mello. Por maioria, o Tribunal fixou, quanto ao item “a” do tema em questão, a seguinte tese: “O art. 6º da Lei Complementar 105/01 não ofende o direito ao sigilo bancário, pois realiza a igualdade em relação aos cidadãos, por meio do princípio da capacidade contributiva, bem como estabelece requisitos objetivos e o traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal”; e, quanto ao item “b”, a tese: “A Lei 10.174/01 não atrai a aplicação do princípio da irretroatividade das leis tributárias, tendo em vista o caráter instrumental da norma, nos termos do artigo 144, §1º, do CTN”, vencidos os ministros Marco Aurélio e Celso de Mello. Ausente, justificadamente, a Ministra Cármen Lúcia. Presidiu o julgamento o ministro Ricardo Lewandowski. Plenário, 24.02.2016.
 9. Na mesma linha dessas decisões, cf. SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. GUI-MARÃES, Vasco Branco (coordenadores). *Sigilos bancário e fiscal: homenagem ao jurista José Carlos Moreira Alves*, 2ª edição, Belo Horizonte: Editora Fórum, 2015.

*nº 3.724/2001 e nº 4.489/2009) **consagram, de modo expresse, a permanência do sigilo das informações bancárias obtidas com espeque em seus comandos, não havendo neles autorização para a exposição ou circulação daqueles dados. Trata-se de uma transferência de dados sigilosos de um determinado portador, que tem o dever de sigilo, para outro, que mantém a obrigação de sigilo, permanecendo resguardadas a intimidade e a vida privada do correntista, exatamente como determina o art. 145, § 1º, da Constituição Federal, quando exige o respeito aos direitos individuais.***

Ficou também explícito nas Ementas dos Acórdãos das ADI retrocitadas, a *ressalva em relação aos Estados e Municípios, que somente poderão obter informações de que trata o art. 6º da Lei Complementar nº 105/2001 quando a matéria estiver devidamente regulamentada, de maneira análoga ao Decreto federal nº 3.724/2001, de modo a resguardar as garantias processuais do contribuinte, na forma preconizada pela Lei nº 9.784/99, e o sigilo de seus dados bancários.*

Sendo indubioso que o sigilo fiscal comporta mais evidentes elementos típicos ou sensíveis da intimidade e da vida privada dos contribuintes do que o sigilo bancário – como por exemplo, a identificação como dependente de um filho natural para efeito de dedução do imposto de renda da pessoa física, a informação de honorários pagos à profissional de saúde especialista em determina moléstia, para fins também de dedução desses gastos do IRPF, ou a declaração por parte do aposentado de ser paciente de doença grave, para fins de isenção do IRPF, a declaração para efeito de incidência do imposto sobre doação da oferta de imóvel por parte doador casado ou doadora casada para o/a amante, e assim por diante, – seria razoável inferir que, também, para a representação fiscal para fins penais para o MP ou nos casos de transferência do sigilo fiscal da administração tributária para a Polícia ou para o Tribunal de Contas seria indispensável que se reconhecesse que, como garantia constitucional, não poderiam a legislação infralegal nem sequer emenda constitucional tender a abolir, na prática, esse direito fundamental, só cabendo essa relativização nas hipóteses ressalvadas expressamente pela Lei Maior, representando a

legislação infraconstitucional, simplesmente, melhor explicitação da teleologia e da intenção do texto constitucional, devendo, ainda, essas ressalvas serem interpretadas restritivamente diante da presença de direito fundamental constitucional, cabendo, pois, lei infraconstitucional disciplinar essa atuação administrativa e resguardar as garantias materiais e processuais dos contribuintes.

Em seu voto, o relator das ADIs retro enumeradas o senhor ministro Dias Toffoli deixou ressaltado os requisitos que as Administrações tributárias deverão cumprir no que tange à transferência para elas do sigilo bancário, quando da transferência do sigilo fiscal para o *Parquet* estadual¹⁰.

Em relação ao artigo 5º da Lei Complementar nº 105/2001, positivo que se dirige exclusivamente para a Administração Tributária Federal, ressalte-se que o STF *foi enfático no sentido de que o acesso às operações bancárias se limita à **identificação dos titulares das operações e dos montantes globais, em certo período, movimentados, ou seja, dados genéricos e cadastrais dos correntistas, vedada a inclusão de qualquer elemento que permita identificar sua origem ou a natureza dos gastos a partir deles efetuados.***

10. Assim, a exemplo do que prevê o mencionado decreto federal [Decreto nº 3.724/2001], a regulamentação da matéria no âmbito estadual e municipal deverá, obrigatoriamente, conter as seguintes garantias: i) pertinência temática entre as informações bancárias requeridas na forma do art. 6º da LC nº 105/01 e o tributo objeto de cobrança no processo administrativo instaurado; ii) prévia notificação do contribuinte quanto à instauração do processo (leia-se, o contribuinte deverá ser notificado da existência do processo administrativo previamente à requisição das informações sobre sua movimentação financeira) e relativamente a todos os demais atos; iii) submissão do pedido de acesso a um superior hierárquico do agente fiscal requerente; iv) existência de sistemas eletrônicos de segurança que sejam certificados e com registro de acesso, de modo que torne possível identificar as pessoas que tiverem acesso aos dados sigilosos, inclusive para efeito de responsabilização na hipótese de abusos; v) estabelecimento de mecanismos efetivos de apuração e correção de desvios; vi) amplo acesso do contribuinte aos autos, garantindo-lhe a extração de cópias de quaisquer documentos e decisões, de maneira a permitir que possa exercer a todo tempo o controle jurisdicional dos atos da administração, segundo atualmente dispõe a Lei 9.784/1999.

De modo que, em relação ao artigo 5º da Lei Complementar nº 105/2001, a transferência direta de informações bancárias dos contribuintes da RFB para as Secretarias das Fazendas estaduais, distrital ou municipal ou para o TCU ou para o MP deve se restringir a esses dados genéricos ou cadastrais, excluído o envio de extrato bancário dos sujeitos passivos dos tributos sem prévia determinação judicial.

Já na Ementa do Acórdão do julgamento do RE com repercussão geral nº 601.314/SP, consta a seguinte Tese fixada: “O art. 6º da Lei Complementar 105/01 não ofende o direito ao sigilo bancário, pois realiza a igualdade em relação aos cidadãos, por meio do princípio da capacidade contributiva, bem como estabelece requisitos objetivos e o traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal”.

Diante dessas decisões do STF pertinente apenas a relativização do direito constitucional à vida privada em relação especificamente ao Fisco, como expressamente autorizado pelo § 1º do artigo 145 do Estatuto Político, que estabelece explícita ressalva aos incisos X e XII do artigo 5º, da mesma Constituição, emergiu o entendimento no sentido de que a Corte Suprema já teria permitido que o MP tivesse acesso direto e irrestrito aos documentos e dados protegidos pelos sigilos fiscal e bancário independentemente da intermediação do Poder Judiciário, com supedâneo não em norma constitucional expressa, que não existe, mas com base no artigo 198, § 3º, inciso I, com a redação dada pela Lei Complementar nº 104/2001.

Todavia, predominava na doutrina a exegese no sentido de que a Constituição Federal, de 1988, e as Leis Complementares nº 75/1993, nº 105/2001, nº 104/2001, o Código Tributário Nacional, e a Lei nº 8.625/1993 não admitiam, expressamente, a transferência direta de dados realmente protegidos pelos sigilos bancário¹¹ e fiscal

11. STF, T2, RE Nº 215.301-CE, rel. min. Carlos Velloso. “EMENTA: CONSTITUCIONAL. MINISTÉRIO PÚBLICO. SIGILO BANCÁRIO: QUEBRA. C.F., art. 129, VIII. I. – A norma inscrita no inc. VIII, do art. 129, da C.F., não autoriza ao Ministério Público, sem a interferência da autoridade judiciária, quebrar o sigilo bancário de alguém. Se se tem presente que o sigilo bancário é espécie de direito à privacidade, que a C.F. consagra,

diretamente ao Ministério Público da União e ao Ministério Público dos Estados e ao Ministério Público junto aos Tribunais de Contas, sem a prévia autorização do Poder Judiciário.

Tinha-se, na doutrina, a concepção, ressalvadas as hipóteses previstas pelo próprio Texto Constitucional, de que os dados e documentos fiscais e bancários que pudessem guardar íntima ou sensível relação com o direito constitucional fundamental da vida privada e da intimidade, com a situação econômico-financeira das pessoas e a natureza e o estado de seus negócios ou atividades (estas últimas, evidentemente, não em relação ao Fisco) estariam submetidas à reserva de jurisdição.

De fato, inúmeros precedentes do STF vinham assentado que os preceptivos do art. 129, incisos. VI e VIII, da CF não autorizam a quebra do sigilo bancário nem do sigilo fiscal, sem a prévia autorização do Poder Judiciário.¹²

Na doutrina, Juliana Garcia Belloque respalda:

Pretende-se extrair das atribuições descritas, insculpidas no art. 129 da Constituição da República, a atribuição do Ministério Público para requisitar diretamente às instituições financeiras, sob pena de crime de desobediência, informações pertinentes a investigações civis ou criminais por eles desenvolvidas, mesmo quando o cumprimento da ordem implique violação dos sigilos fiscal financeiro.

art. 5º, X, somente autorização expressa da Constituição legitimaria o Ministério Público a promover, diretamente e sem a intervenção da autoridade judiciária, a quebra do sigilo bancário de qualquer pessoa. II. – R.E. não conhecido. (RTJ vol. 169-02, p. 700).

12. Cf. STF-2ª Turma, RE 215.301/CE, rel. min. Carlos Velloso. EMENTA: *CONSTITUCIONAL. MINISTÉRIO PÚBLICO. SIGILO BANCÁRIO. QUEBRA. CF, art. 129, VIII. I. – A norma inscrita no inc. VIII, do art. 129, da C.F., não autoriza ao Ministério Público, sem a interferência da autoridade judiciária, quebrar o sigilo bancário de alguém. Se se tem presente que o sigilo bancário é espécie de direito à privacidade, que a C.F. consagra, art. 5º, X, somente autorização expressa da Constituição legitimaria o Ministério Público a promover, diretamente e sem a intervenção da autoridade judiciária, a quebra do sigilo bancário de qualquer pessoa. II. – R.E. não conhecido. (RTJ vol. 169-02, p. 700).*

Nossos Tribunais, no entanto – em interpretação sistemática do texto constitucional, aplicando-se o princípio da prevalência dos direitos humanos —, apontaram a insuficiência deste dispositivo para se conferir tal poder à instituição, já que, constituindo o sigilo financeiro modalidade de manifestação do direito à intimidade, consagrado constitucionalmente como direito individual fundamental, suas limitações devem decorrer de mandamentos expressos e inequívocos, mesmo quando contidos em normas igualmente constitucionais. Também estas, em sendo mitigadoras de direitos fundamentais, merecem interpretações restritivas.¹³

Ressalte-se que, no julgamento do Mandado de Segurança (MS) nº 21.729/DF, o Excelso Pretório entendeu que, que as normas do art. 8º, inc. II e IV, e §2º, da Lei Complementar nº 75/1993, e, podemos depreender, como de resto de qualquer outra norma legal ou de outra lei complementar, que regulamente os preceptivos constitucionais do art. 129, combinado com o art. 192, do art. 5º, incs. X e XII, não foram autorizadas pela Constituição da República a conferir ao MP competência para obter diretamente, sem a intermediação do Poder Judiciário, a transferência de sigilos, assegurados, pela mesma Carta Política, aos indivíduos como decorrentes do *rightofprivacy*, isto pelo fato de inexistir, na Lei Suprema, norma expressa em sentido contrário.

Como o sigilo bancário e o sigilo fiscal, embora institutos diferentes, são, igualmente, corolários do direito à vida privada e à inviolabilidade da comunicação de dados (CF, art. 5º. X e XII), ambos direitos individuais fundamentais, havia consenso doutrinário no sentido de que as normas relativas a direitos deveriam ser interpretados com amplitude, ou seja, conferindo à esse tipo de norma constitucional maior eficácia possível, de modo que, ao contrário, qualquer norma jurídica infraconstitucional regulamentadora de

13. BELLOQUE, Juliana Garcia. *Sigilo bancário: análise da LC 105/2001*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 137.

direito humano fundamental deveria ser interpretada restritivamente, bem como que só norma constitucional expressa poderia autorizar a transferência de material ligado aos aspectos sensíveis dessas garantias constitucionais.

Nos termos do artigo 198, “caput”, § 1º, inciso I, do Código Tributário Nacional, com redação dada pela Lei Complementar nº 104/2001, *sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades, excetuando-se dessa vedação a requisição de autoridade judiciária no interesse da justiça.*

Contudo, sempre foi admissível, consoante as jurisprudências do STF e do STJ, a transferência direta ao MP de informações sigilosas e de dados não essencialmente ou sensivelmente ligadas com a inviolabilidade do direito à privacidade, mas apenas relacionados com os sigilos bancário e fiscal, com a dispensa de autorização judicial, nas seguintes hipóteses específicas:

- I) Quando deva prevalecer o princípio da publicidade, consoante o artigo 37, *caput*, da CF (STF – Tribunal Pleno – MS nº 21.729), inclusive, está contemplada nessa ressalva a hipótese de solicitação por parte de autoridade administrativa no interesse da Administração Pública, desde que seja comprovada a instauração regular de processo administrativo, no órgão ou na entidade respectiva, com o objetivo de investigar o sujeito passivo a que se refere a informação por prática de infração administrativa, e que o intercâmbio de informação sigilosa, no âmbito da Administração Pública, será realizado mediante processo regularmente instaurado, e a entrega será feita pessoalmente à autoridade solicitante, mediante recibo, que formalize a transferência e assegure a preservação do sigilo como previsto no artigo 198, § 1º, inciso II e § 2º (redação dada pela Lei Complementar nº 104/2001);

- II) Por ocasião de encaminhamento de representações fiscais para fins penais, nos termos do Código Tributário Nacional, art. 198, §3º, inc. I, preceptivo acrescentado pela Lei Complementar nº 104/2001 (2ª Turma do STF, HC nº 87.654/PR¹⁴, in *RTJ* 199-2, p. 727), devendo ser avivado que, nessa época, entendia-se que estava autorizado que a Administração fiscal passasse para o MP, após a constituição definitiva do respectivo crédito tributário (Súmula vinculante nº 24 do STF), **vão somente a notícia de existência de crimes tributários, com o relatório da autoridade fiscal e suas conclusões, mas não o envio direto de dados e documentos amparados pelo sigilo fiscal mais intimamente ligados com direito à privacidade nem relativos a situação tributária, econômica, financeira dos contribuintes e a natureza e o estado de seus negócios e atividades**, continuando vedada a transferência direta, sem a prévia intermediação judicial, da declaração de ajuste do imposto de renda, da lista de clientela, dos contratos celebrados com colaboradores, fornecedores, clientes e assim por diante, já que, após ter tomando ciência de notícias de eventuais crimes e de indícios encontrados pela Administração Tributária, podia o órgão do *Parquet*, evitando produzir prova ilícita, pedir, sem maiores entraves, ao Poder Judiciário a transferência de todos os dados e documentos amparados pelo sigilo fiscal;
- III) Não se tratando de pedido generalizado de transferência de sigilo fiscal, para pesquisa de eventuais cometimentos de

14. STF-2ª Turma. HC 87.654/PR, relatora ministra Ellen Gracie, in *DJ* 20/4/2006, p. 37. “Ementa: CRIME CONTRA A ORDEM ECONÔMICA (Lei 8.176/91). INQUÉRITO POLICIAL INSTAURADO COM BASE EM APREENSÃO ILÍCITA DE DOCUMENTOS. TRANCA-MENTO PRETENDIDO. 1. Eventual vício na primeira apreensão, que foi desconstituída judicialmente, não contamina a segunda apreensão, que foi precedida de prévia autorização judicial. Discutível, ademais, cogitar-se de apreensão ilícita, uma vez que a comunicação de possível crime ao Ministério Público não configura afronta ao sigilo fiscal (CTN, art. 198, § 3º, I). 2. *Habeas corpus* indeferido.”

ilicitudes,¹⁵ – vedada pela jurisprudência a chamada devassa fiscal para fins penais – sempre se admitiu a transferência direta do Fisco para o MP de restritos dados identificadores, realmente, gerais ou cadastrais (o que não se confunde com o inteiro cadastro de clientes ou contribuintes, já que existe a parte confidencial dos cadastros, que não deveria ser levada a conhecimento de terceiros, e outros que são de domínio público), que não possam desvendar algo da intimidade ou da vida privada do indivíduo, como aqueles dados que as pessoas, normalmente, utilizam ou revelam em suas relações com os outros, e, dedutivamente, não se importam que os mesmos sejam revelados, nomeadamente, o nome completo, número do CPF ou CNPJ, registro geral ou número da carteira de identidade, filiação, idade; em regra, o endereço, o estado civil, a profissão, ou outros dados de idêntica natureza, ou seja, os dados disponíveis para conhecimento público em publicações periódicas ou em bancos de dados privados (cartórios, SERASA, SPC, etc.).

E, de fato, podendo o MP figurar, numa relação jurídico-processual na condição de parte, entendia-se que faltava-lhe indispensável imparcialidade, que é dever diferenciador da autoridade judiciária, para a decretação da transferência do sigilo fiscal (STF – 1ª Turma. RE nº 461.366, rel. min. Marco Aurélio, *DJ* 5/10/2007).

Juliana Belloque corrobora:

Além disso, o perfil do Ministério Público, desenhado pela Constituição da República de 1988, no qual sobressai a defesa da ordem jurídica, não lhe retira da posição de parte processual, mormente nas causas penais e nas

15. Cf. STF-Tribunal Pleno, AgR no INQ. 2.206/3/DF, rel. Min. MARCO AURÉLIO. EMENTA: INQUÉRITO – DILIGÊNCIA – EXTENSÃO. O deferimento de diligência requerida pelo Ministério Público há de fazer-se em sintonia com as balizas subjetivas e objetivas da investigação em curso, descabendo providências que extravasam o campo da razoabilidade, como, por exemplo, a quebra de sigilo bancário generalizada. (*DJ* de 2.2.2007, p. 73).

ações civis públicas. Não há como negar que ele constitui um dos sujeitos da relação processual, interessado perante a decisão jurisdicional final, ao qual são atribuídos ônus processuais. O fato de o membro do Ministério Público não deduzir pretensões próprias em juízo e apenas representar o poder-dever de punir do Estado — ao qual não incumbe a imposição de penas àqueles contra quem não se conseguiu reunir provas suficientes à condenação — não autoriza a afirmação de que à instituição não possa ser atribuído interesse no processo penal.

O componente interessado da relação processual não cabe a atribuição de poder gerador de desequilíbrio incompatível com o devido processo legal. O outro não seria o resultado caso tivesse o Ministério Público poder de requisitar diretamente às instituições financeiras as informações sob a tarja do sigilo.

O modelo atual do processo justo exige a atuação paritária das partes em contraditório, munidas com igualdade de armas, ou seja, em posição de equilíbrio [...]»¹⁶.

Insta trazer, também, à colação o magistério do juiz federal Erik Frederico Gramstrup:

A contrario sensu, não dispõem do poder de quebrar o sigilo bancário:

- a) as comissões de sindicância que apuram responsabilidade de servidores públicos, porque devem dirigir pedido ao Poder Judiciário;
- b) o Ministério Público que, da mesma forma, deve solicitá-lo à autoridade judiciária competente.

Isto costuma ser contraditado com a invocação do art. 129, inc. VI, da Constituição, que permite a requisição de informações nos procedimentos internos daquele órgão.

16. BELLOQUE, Juliana Garcia. Obra citada, p. 140-141.

A Lei Complementar nº 75/1993, estruturante do Ministério Público da União, art. 8º, permite a determinação dirigida tanto à entidades públicas (inc. II), quanto às privadas (inc. IV). Isoladamente interpretadas, essas disposições indicariam o contrário do que concluímos. Regras semelhantes constam da lei orgânica nacional do *Parquet* (Lei nº 8.625/1993, art. 26, incs. I, “b” e II). Mas nenhum ato normativo pode ser entendido fora do sistema. Em se tratando de informes que o ordenamento tutela com segredo especial, regulamentando franquia constitucional, o tratamento dado pela lei específica prevalece sobre aquelas normas gerais. E se a LC 105 omitiu o Ministério Público dentre as ressalvas ao sigilo de que trata, este silêncio é inteligido como proposital. Outra razão está em que, se a Constituição desejasse, teria investido o MP dos mesmos poderes instrutórios que adjudicou às Comissões Parlamentares de Inquérito, estas investidas de atribuições parajudiciais ou, se se preferir chamar assim, jurisdição investigatória extraordinária. Se a Lei Maior não o fez, é porque não o desejava. O *Parquet* tem um poder geral de inquirição e requisição de informações, contrastando em casos particulares como o presente. O que não o impede de formular requerimento perante o órgão competente do Poder Judiciário. c) a Comissão de Valores Mobiliários, sujeita à idêntica ressalva¹⁷.

Complemente-se com o testemunho do promotor de Justiça do Estado de Goiás Carlos Alexandre Marques:

Centrando a análise na atuação ministerial, tem-se que o sigilo bancário e fiscal pode e deve ser quebrado mediante decisão judicial quando houver inequívoco interesse em se descobrir a verdade sobre fato maculado

17. GRAMSTRUP, Erik Frederico. *Sigilo fiscal e bancário: fundamentos normativos e principiológicos da quebra*. PIZOLIO; GAVALDÃO JR. (Coord.) *Sigilo fiscal e bancário*, São Paulo: QuartierLatin, 2005, p. 237-239.

de ilicitude civil, penal, tributária ou administrativa, porquanto o que a lei veda é o fornecimento indiscriminado e imotivado de informações sigilosas”.¹⁸

Sobre a jurisprudência pretérita do STF acerca do sigilo fiscal, destaque-se que, no MS nº 27.091/DF, o excelentíssimo senhor ministro Gilmar Mendes, suspendeu, em decisão liminar, acórdão do TCU, que determinava ao Secretário da RFB que apresentasse, em quinze dias úteis, informações sigilosas de contribuintes registradas no banco de dados do Siscomex – Sistema Integrado de Comércio Exterior.

Ao deferir o pedido de medida liminar, em despacho no aludido MS(DJe 6/2/2008), o ministro Gilmar Mendes, justificando a plausibilidade jurídica para o deferimento do pedido, lembrou que o STF entendia que a quebra do sigilo de dados dos contribuintes, ou seja, do sigilo fiscal, só podia ocorrer quando fundamentada nas hipóteses constitucionalmente autorizadas ao Poder Legislativo ou por ordem do Poder Judiciário, tendo, portanto, afastado a teoria dos poderes implícitos, ponderando, ainda, sua excelência a inconstitucionalidade da pretensão do Tribunal de Contas, para verificar os procedimentos adotados para habilitação de pessoas físicas no Siscomex, de ter acesso amplo e irrestrito às informações gerenciais e operacionais da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

Em, 30 de março de 2017 (*Decisum* pub. no DJe de 4/4/2017), o excelentíssimo senhor ministro Luís Roberto Barroso concedeu a segurança definitiva, ordenando a anulação da determinação dirigida ao Secretário da Receita Federal no Acórdão TCU nº 1.835/2007, sob a fundamentação de que a requisição ampla e irrestrita de dados fiscais ínsitos à privacidade de contribuintes, sem ocultação de sua identidade, acarretaria violação a direito fundamental (CF, art. 5º, X).

18. MARQUES, Carlos Alexandre. *A natureza do pedido de quebra de sigilo bancário e fiscal e alguns comentários práticos da atuação do Ministério Público*, “Revista dos Tribunais” ano 86, v. 736, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1997, p. 536.

Portanto, em face do *decisum* supramencionado, considerou-se até razoável que a RFB transmitisse ao TCU dados fiscais “anonimizados” de todos contribuintes, entretanto com a *ocultação da identidade dos sujeitos passivos*, possibilitando, assim, que o Tribunal de Contas realizasse com maior eficiência as suas atribuições constitucionais e legais.

Em outra oportunidade, por ocasião do julgamento do *Habeas Corpus* 125.218/RS, em 24/5/2016, relator o senhor ministro Gilmar Mendes, a 2ª Turma do STF confirmou Decisão do STJ que concedera ordem de *habeas corpus* para considerar ilícita prova obtida diretamente pelo MP junto à RFB, por se tratar de dados protegidos pelo sigilo fiscal.

Nesse diapasão, sucederam outros julgamentos do STF, todos desacatando a tese da prevalência dos poderes implícitos para relativizar direitos constitucionais fundamentais¹⁹.

19. **STF-Pleno. MS nº 22.801/DF, rel. Min. Menezes Direito. Ementa:** Mandado de Segurança. Tribunal de Contas da União. Banco Central do Brasil. Operações financeiras. Sigilo. 1. A Lei Complementar nº 105, de 10/1/01, não conferiu ao Tribunal de Contas da União poderes para determinar a quebra do sigilo bancário de dados constantes do Banco Central do Brasil. O legislador conferiu esses poderes ao Poder Judiciário (art. 3º), ao Poder Legislativo Federal (art. 4º), bem como às Comissões Parlamentares de Inquérito, após prévia aprovação do pedido pelo Plenário da Câmara dos Deputados, do Senado Federal ou do plenário de suas respectivas comissões parlamentares de inquérito (§§1º e 2º do art. 4º). 2. Embora as atividades do TCU, por sua natureza, verificação de contas e até mesmo o julgamento das contas das pessoas enumeradas no artigo 71, II, da CF, justifiquem a eventual quebra de sigilo, não houve essa determinação na lei específica que tratou do tema, não cabendo a interpretação extensiva, mormente porque há princípio constitucional que protege a intimidade e a vida privada, art. 5º, X, da CF, no qual está inserida a garantia ao sigilo bancário. 3. Ordem concedida para afastar as determinações do acórdão nº 72/96 – TCU-2ª Câmara (fl. 31), bem como as penalidades impostas ao impetrante no Acórdão nº 54/97 – TCU-Plenário. (RTJ, v. 205-1, p. 161); **STF-Pleno. MS nº 22.934/DF, rel. Min. Joaquim Barbosa. Ementa:** MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO. IMPOSSIBILIDADE. SEGURANÇA CONCEDIDA. O Tribunal de Contas da União, a despeito da relevância das suas funções, não está autorizado a requisitar informações que importem a quebra de sigilo bancário, por não figurar dentre aqueles a quem o legislador conferiu essa possibilidade, nos termos do art. 38 da Lei 4.595/1964, revogado pela Lei Complementar 105/2001. Não há como admitir-se interpretação extensiva, por tal implicar restrição a direito fundamental positivado no art. 5º, X, da Constituição. Precedente do Pleno (MS 22.801, rel. min. Menezes Direito, DJe-047 de 14.03.2008.) Ordem concedida. (DJe-090, publicação de

Destarte, salvo as hipóteses de prevalência do princípio da publicidade, da mera notícia de possível crime tributário – sem a inclusão de documentos sigilosos – e de dados cadastrais dos contribuintes, que podem ser encontrados, inclusive, bancos de dados privados, em que pode haver o envio direto, entendia-se que a transferência ao MP de documentos garantidos pelo sigilo fiscal só poderia ocorrer mediante a autorização de órgão dotado de imparcialidade, ou seja, apenas podia suceder mediante prévia autorização da autoridade judiciária, sob pena de usurpação da competência do Poder Judiciário e desrespeito ao direito constitucional do contribuinte à intimidade e à vida privada (CF, art. 5º, X).

Em verdade, com base na legislação e na jurisprudência até então vigentes, as pessoas naturais e jurídicas sempre cumpriram a obrigação legal de informar ao Fisco toda a sua situação e movimentação financeira e patrimonial ou sua atuação empresarial, embora esses dados pudessem revelar fatos relativos à sua intimidade e privacidade, por que tinham certeza que esses dados prestariam apenas para a atuação fiscalizatória e arrecadatória das Administrações Tributárias, sobretudo, da RFB.

Supunham os indivíduos que essas informações transmitidas ficariam protegidas pelo sigilo fiscal, de modo que não poderiam ser devassadas, diretamente, por particulares ou concorrentes nem sequer por outros órgãos e instituições estatais, como o MP, a PF, o TCU, etc., sem a ocorrência das hipóteses constitucionais e legais para tanto, ou seja, sem prévia autorização do Poder Judiciário (CTN, art. 198, §1º, inciso I²⁰), sem determinação fundamentada de CPIs, desde

9.5.2012); **STF-1ª Turma. RE nº 461.366-2/DF, rel. Min. Marco Aurélio. Ementa:** SIGILO DE DADOS – ATUAÇÃO FISCALIZADORA DO BANCO CENTRAL – AFASTAMENTO – INVIABILIDADE. A atuação fiscalizadora do Banco Central do Brasil não encerra a possibilidade de, no campo administrativo, alcançar dados bancários de correntistas, afastando o sigilo previsto no inciso XII do artigo 5º da CF. (*RT*, v. 97, n. 868, 2008, p. 152-161).

20. CTN, Art. 198. Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão

que para a apuração de fato determinado, por prazo certo e com a indispensável fundamentação (CF, § 3º do art. 58²¹), sem a hipótese de compartilhamento nacional ou internacional de cadastros pelas Administrações Tributárias (CF, art. 146, parágrafo único, inciso IV²²; CTN, art. 199²³), sem a ocorrência da hipótese da prevalência do princípio da publicidade, como no caso de investigação de ato administrativo relativo ao crédito público ou de se investigar o agente público por prática de infração administrativa, diante da prevalência, na espécie, do princípio da publicidade da Administração Pública (CF, art. 37²⁴; CTN, art. 198, § 1º, inciso II, e § 2º²⁵), ou no caso de pedido

do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades. § 1º Excetuam-se do disposto neste artigo, além dos casos previstos no art. 199, os seguintes: I – requisição de autoridade judiciária no interesse da justiça;(Incluído pela Lei Complementar nº 104, de 10/1/2001)

21. CF. Art. 58. § 3º: As comissões parlamentares de inquérito, que terão poderes de investigação próprios das autoridades judiciais, além de outros previstos nos regimentos das respectivas Casas, serão criadas pela Câmara dos Deputados e pelo Senado Federal, em conjunto ou separadamente, mediante requerimento de um terço de seus membros, para a apuração de fato determinado e por prazo certo, sendo suas conclusões, se for o caso, encaminhadas ao Ministério Público, para que promova a responsabilidade civil ou criminal dos infratores.
22. CF. Art. 146. ... Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que: ... IV – a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes.(Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19/12/2003)
23. CTN. Art. 199. A Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio. Parágrafo único. A Fazenda Pública da União, na forma estabelecida em tratados, acordos ou convênios, poderá permutar informações com Estados estrangeiros no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos. (Incluído pela LC nº 104, de 2001)
24. CF. Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência ... (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)
25. CTN, art. 198, § 1º, inciso II, e § 2º: “art. 198. ... §1º Excetuam-se ...: II – solicitações de autoridade administrativa no interesse da Administração Pública, desde que seja

e atendimento de simples dados gerais ou cadastrais dos contribuintes ou responsáveis tributários, e das hipóteses previstas no § 3º do mesmo artigo do artigo 198, introduzidos pela Lei Complementar nº 104/2002²⁶.

Embora o STF sempre admitira a constitucionalidade da representação fiscal para fins penais, sem a intermediação do Poder Judiciário, cabe colimar que o STF, por ocasião do julgamento, por exemplo, do HC nº 87.654-4/PR, não chegara a especificar as condições e os limites que a Administração Tributária e MP deveriam observar para cumprir os respectivos encargos sem o atropelo da vida privada e, conseqüentemente, do sigilo fiscal.

Portanto, até a pouco tempo, o STF mantinha jurisprudência restritiva em consonância com a doutrina pátria quanto à transferência dos sigilos bancário e fiscal em relação aos órgãos de fiscalização, controle e de persecução penal, com a preservação da reserva de jurisdição.

Abra-se um parêntese, para comentar que a Consultoria-Geral da União da Advocacia-Geral da União, em parecer de esplêndida elaboração, advogou que o § 2º do artigo 198 do Código Tributário Nacional, incluso pela Lei Complementar nº 104, de 11 de janeiro de 2001²⁷, autorizaria a ampliação da regra do inciso II do § 1º do mesmo preceptivo legal – preceptivos acrescentados pela Lei Complementar

comprovada a instauração regular de processo administrativo, no órgão ou na entidade respectiva, com o objetivo de investigar o sujeito passivo a que se refere a informação, por prática de infração administrativa. (Incluído pela LC nº 104, de 2001) § 2º O intercâmbio de informação sigilosa, no âmbito da Administração Pública, será realizado mediante processo regularmente instaurado, e a entrega será feita pessoalmente à autoridade solicitante, mediante recibo, que formalize a transferência e assegure a preservação do sigilo. (Incluído pela LC nº 104, de 2001)

26. CTN. Art. 198 ... § 3º Não é vedada a divulgação de informações relativas a: I – representações fiscais para fins penais; II – inscrições na Dívida Ativa da Fazenda Pública; III – parcelamento ou moratória. (Insero pela LC nº 104/2001)

27. CTN. Art. 198. [...] § 2º O intercâmbio de informações sigilosas, no âmbito da Administração Pública, será realizado mediante processo regularmente instaurado, e a entrega será feita pessoalmente à autoridade solicitante, mediante recibo, que formalize a transferência e assegure a preservação do sigilo.

nº 104/2001²⁸²⁹, com a permissão para a transferência, por parte da Administração tributária, para o Tribunal de Contas da União e para a Controladoria-Geral da União (CGU), em nome também dos poderes implícitos, com generalidade e com a possibilidade de identificação do nome cada contribuinte, de todos os documentos e dados eletrônicos de todos os contribuintes amparados pelo sigilo fiscal³⁰.

Tal entendimento, com todas as vênias, contrariava a até então jurisprudência do STF, porque essa ressalva ao direito individual fundamental não estava prevista expressamente por norma constitucional nem sequer por norma explícita de lei complementar.

Ademais, em minha modestíssima opinião, além de pensar que não seria constitucional nem mesmo conveniente a transferência direta e generalizada, com a possibilidade de identificação dos nomes dos sujeitos passivos de todos os dados fiscais de todos os contribuintes e responsáveis tributários para o TCU ou para a CGU, sem, portanto, a ocultação dos nomes dos sujeitos passivos tributários, parece mais razoável conceber que a regra do § 2º do artigo 198 do CTN está umbilicalmente ligada à hipótese prevista acima do inciso II do parágrafo

28. CTN. Art. 198. [...] § 1º Excetua-se do disposto neste artigo, [...] II – solicitações de autoridades administrativas no interesse da Administração Pública, desde que seja comprovada a instauração regular do processo administrativo no órgão ou na entidade respectiva, com o objetivo de investigar o sujeito passivo a que se refere a informação, por prática de infração administrativa.

29. Já em relação ao sigilo bancário e o servidor público, o § 1º do art. 3º da Lei Complementar nº 105, de 10/1/2001 (*DOU* de 11/1/2001), reza que “dependem de prévia autorização do Poder Judiciário a prestação de informações e o fornecimento de documentos sigilosos solicitados por comissão de inquérito administrativo destinada a apurar responsabilidade de servidor público por infração praticada no exercício de suas atribuições, ou que tenha relação com as atribuições do cargo em que se encontra investido”.

30. Parecer nº AM-08 subscrito pelo então Advogado-Geral da União min. Dr. André Luiz de Almeida Mendonça, com Aprovo Presidencial, que aprovou o parecer nº 053/2019/CONSUNIAO/CGU/AGU, da autoria do CONSULTOR DA União Dr. Edimar Fernandes de Oliveira, que tratou da constitucionalidade do amplo e irrestrito compartilhamento do sigilo fiscal com órgãos do controle externo (Tribunal de Contas da União) e interno (Controladoria-Geral da União), in “Revista Fórum de Direito Tributário” nº 103, Belo Horizonte: Editora fórum, jan. e fev. de 2020, p. 127 a 164.

anterior no mesmo preceptivo legal, não tendo criado outras exceções ao sigilo fiscal.

Embora o Parecer nº AM-08/2019, do excelentíssimo senhor advogado-geral da União de então, com Aprovo Presidencial, tenha deferido ao TCU e a CGU o acesso irrestrito aos bancos de dados da RFB, **sem anonimização**, por ocasião da realização de procedimentos de auditoria e inspeção de dados, processos e controles operacionais da administração tributária e aduaneira, da gestão fiscal ou da análise de demonstrações financeiras da União, a jurisprudência do STF parecia não anuir completamente com esse critério jurídico, como demonstra, a título ilustrativo, o seguinte trecho da Ementa do Acórdão do Pleno do STF decorrente do julgamento do *Habeas Corpus* nº 84.758/GO:

A quebra de sigilo não pode ser utilizada como instrumento de devassa indiscriminada [generalizada], sob pena de ofensa à garantia constitucional da intimidade³¹.

A norma do § 2º do artigo 198 do CTN não pretendeu abrir ainda mais o leque para abranger a transferência do sigilo fiscal da Administração tributária para todos ou demais órgãos e entidades da Administração pública.

Ao contrário, parece muito mais que o escopo do § 2º do artigo 198 do CTN é justamente de contribuir para preservar o sigilo fiscal, evitando a sua quebra ilegal, e não de aumentar imensuravelmente as suas ressalvas.

De modo que não haveria norma com *status* de lei complementar que autorizasse a transferência de dados reais e intimamente relacionados com o sigilo fiscal e com o direito fundamental à privacidade dos sujeitos passivos tributários para o TCU.

31. STF-Pleno. HC 84.758/GO, rel. min. Celso de Mello, in *DJ* 16/6/2006.

A indispensabilidade de lei complementar, nos casos dos sigilos fiscal e bancário, decorre da norma do artigo 146, “caput”, inciso III, da CF, que atribui competência à lei complementar para estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, inclusas as normas gerais sobre o sigilo fiscal e as hipóteses de sua relativização, e da regra do artigo 192 da mesma Carta Política, que confere competência à lei complementar para disciplinar o sistema financeiro nacional, insertos nesse poder a competência para dispor acerca do sigilo bancário e os casos de sua transferência.

Contudo, por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário nº 1.055.941 com repercussão geral (Tema nº 990), O Tribunal Pelo do STF, por maioria de votos, vencido o excelentíssimo senhor ministro Marco Aurélio, alterou a linha que vinha sendo traçada por sua própria jurisprudência, desconsiderando, assim, a garantia dada pelo próprio Pretório por ocasião dos julgamentos das ADIs 2.386, 2.390, 2.397 e 2.859 e do RE 601.314 RG, no sentido de que a permissão, para que a Administração tributária tivesse acesso direto aos dados bancários relativos aos contribuintes, não representaria autorização para a exposição ou circulação daqueles dados, mas que seria uma transferência de sigilo, já que fixou, na nova assentada, a seguinte tese:

1. É constitucional o compartilhamento dos relatórios de inteligência financeira da UIF e da *íntegra* do procedimento fiscalizatório da Receita Federal do Brasil, que define o lançamento do tributo, com os órgãos de persecução penal para fins criminais, sem a obrigatoriedade de prévia autorização judicial, devendo ser resguardado o sigilo das informações em procedimentos formalmente instaurados e sujeitos a posterior controle jurisdicional.
2. O compartilhamento pela UIF e pela RFB, referente ao item anterior, deve ser feito unicamente por meio de comunicações formais, com garantia de sigilo, certificação do destinatário e estabelecimento de

instrumentos efetivos de apuração e correção de eventuais desvios.

Por esse *decisum*, foi desfeito acórdão do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, que havia anulado ação penal diante da alegação de existência de prova ilícita, ou seja, a transferência pela Receita Federal de íntegra de dados fiscais de contribuinte, inclusive dados bancários, para o MPF, em representação fiscal para fins penais, sem prévia autorização judicial.

Em seu voto, o relator do feito admitiu a possibilidade de a Unidade de Inteligência Financeira (UIF, antigo COAF) compartilhar Relatórios de Inteligência Financeira (RIFs) por solicitação do MPF, da PF ou de outras autoridades competentes, desde que o compartilhamento seja feito exclusivamente mediante sistemas eletrônicos de segurança que deverão ser certificados com registro de acesso, como já é feito, devendo ser vedada a produção ou a disseminação das informações por qualquer outro meio de comunicação, como e-mail ou expedientes que não sejam controlados.

Já no que concerne à transferência de matéria sigilosa da RFB para o MPF, o relator do feito, o senhor ministro Dias Toffoli, fixou balizas a serem observadas no compartilhamento de dados e considerou constitucional o encaminhamento de informações bancárias ao *Parquet*, desde que haja prévio processo administrativo e notificação do contribuinte.

Chegou a avivar sua excelência, em seu voto, que, no julgamento conjunto das ADIs 2386, 2397 e 2859 e do RE 601.314 RG, quando o Plenário do STF assentou a constitucionalidade de dispositivos dos artigos 5º e 6º da Lei Complementar nº 105/200, mas fixou requisitos de proteção ao cidadão, como a necessidade de pertinência temática entre as informações bancárias requeridas e o tributo objeto de cobrança, a prévia notificação do contribuinte e seu amplo acesso aos autos e o estabelecimento de mecanismos de apuração e correção de eventuais desvios, entre outras garantias.

Inicialmente, em seu voto, o senhor ministro Toffoli entendia que o encaminhamento pela Receita Federal da representação fiscal para fins penais ao *Parquetsó* poderia ocorrer nos casos de indícios de crimes contra a ordem tributária, contra a previdência social e dos crimes de descaminho e contrabando, incluindo a lavagem de dinheiro, não podendo, entretanto, ser acompanhados de documentos considerados sensíveis relativos à privacidade das pessoas envolvidas, como é o caso da íntegra de extratos bancários ou de declaração de imposto de renda, sem prévia autorização judicial, restrição, no entanto, retirada posteriormente, com o escopo de adaptação parcial do seu voto com a sempre douta maioria.

Cabe destacar o voto do senhor ministro Roberto Barroso quanto à observação de que, embora envolva dados sigilosos, fiscais ou bancários, o compartilhamento desses dados em poder da RFB ou da UIF com o MP ou as autoridades policiais não configura quebra de sigilo, pois a obrigação de preservar as informações também é transferida aos órgãos encarregados da investigação criminal, de modo que, consoante sua excelência, não é razoável que a Receita detecte um indício de crime e não envie dados completos que permitam ao Ministério Público ou a polícia investigarem.

Por sua vez, consta na fundamentação do voto do excelentíssimo senhor ministro Luiz Fux, que Constituição Federal protege os sigilos bancário, fiscal e telefônico apenas com fundamento no direito à privacidade, relacionados à honra e imagem da pessoa, “como nos casos de doença grave, por exemplo”, e que a ordem judicial somente é exigida nas hipóteses de comunicações telefônicas.

Todavia, como já explicitado, a transferência de documentos, como o extrato bancário ou a declaração de ajuste para fins do imposto de renda, lista de clientes, colaboradores, fornecedores e empreiteiros, os teores dos contratos celebrados, os preços pactuados, enfim a situação econômico-financeira dos contribuintes, a natureza e estado dos negócios e atividades, potencialmente, podem revelar ou descobrir algo ou muito do núcleo sensível do direito fundamental da intimidade e da privacidade dos indivíduos.

Por outro lado, havia uma orientação jurisprudencial pretérita do próprio STF no sentido de que direito constitucional individual só poderia ser relativizado por norma também constitucional ou pelo Poder Judiciário, órgão detentor de imparcialidade, já que não existe direito absoluto, daí existir a reserva de jurisdição para o caso comentado.

Rogata venia, segundo opinião da melhor doutrina, a ressalva para a relativização da interceptação telefônica por meio do Poder Judiciário, existe porque esta é a única maneira de obtenção da prova, uma vez que, nessa hipótese, o conteúdo da mensagem é fugaz e desaparece instantaneamente, isto, no entanto, não significa que não seja possível, não a interceptação, mas a medida de busca e apreensão até mesmo de documento epistolar ou de telegramas, que, ninguém duvida, até aqui, só pode ser ordenada por autoridade judicial³².

Da mesma forma da medida de busca e apreensão de quaisquer documentos, que depende de ordem judicial, a transferência da RFB para autoridades do MPF ou PF de dados digitais ou de documentos impressos ou virtuais, contendo algo dos contribuintes sensivelmente relacionado com a intimidade e a vida privada deles deveria depender, também, salvo exceções constitucionais, de prévia autorização judicial.

Ademais, a autorização do § 3º do artigo 58 da CF, para que as CPIs possam ter acesso direito a dados e documentos submetidos ao sigilo e ao direito de privacidade, só existe pelo fato de explicitar a aludida norma constitucional que as CPIs terão poderes de investigação próprios das autoridades judiciais, o que reforça que matérias potenciais e sensivelmente ligadas ao direito de privacidade, ressalvadas a exceções constitucionais, só podem ser restringidas com a intermediação de órgão do Poder Judiciário, único com o dever de ser imparcial.

32. A respeito da exegese do inc. XII do art. 5º da CF, cf. votos dos senhores ministros Sepúlveda Pertence e Moreira Alves, exarados por ocasião do julgamento do MS 21.729/DF.

3. CONCLUSÃO

Enfim, é possível conjecturar que as decisões do Pleno do STF decorrentes dos julgamentos das ADIs 2.386, 2.390, 2.397 e 2.859 e do RE 601.314 RG tiveram bastante influência na decisão pelo mesmo Pretório, do julgamento do RE 1.055.941 RG, pois ficou a seguinte impressão: se a RFB, órgão do Poder Executivo, pode ter acesso direto a dados bancários sigilosos dos clientes e sujeitos passivos tributários com a transferência do sigilo bancário, não haveria razão para que órgãos como o MPF, a PF ou o TCU não pudessem, também, receber da RFB ou da UIF completas informações e documentos na íntegra pertinentes ao núcleo dos sigilos fiscal e bancário dos contribuintes ou responsáveis tributários, utilizando-se, por falta de normas constitucional e de lei complementar expressas, da teoria dos poderes implícitos.

Contudo, parece, salvo melhor juízo, que as realidades não são exatamente as mesmas, posto que, em relação à possibilidade de a Administração tributária ter acesso direto, sem intermediação do Poder Judiciário, a dados bancários dos contribuintes, existe expressa autorização do preceito constitucional do § 1º do artigo 145, sendo defensável a exegese de que direito constitucional fundamental só poderia ser restringido por norma constitucional expressa, o que não há em relação à possibilidade de transferência, sem prévia autorização judicial, de matéria sensivelmente relacionada com o direito de privacidade e com o sigilo fiscal para os relevantes órgãos como MP, PF, TCU, etc.

De positivo da respeitável decisão comentada, reconheça-se que restaram com ela potencializadas a eficiência e a maior celeridade dos órgãos de persecução penal e de fiscalização e controle, o que, sem dúvida, contribuirá para o combate mais eficaz à corrupção, à sonegação, à lavagem de dinheiro e ao terrorismo.

Entretanto, a doutrina pátria considerava mais harmônica com a Constituição da República a exegese no sentido de que, nas

representações fiscais para fins penais, a autoridade fiscal deveria encaminhar relatórios e documentos, dando, simplesmente, notícias de eventuais crimes, sem a transmissão, nessas ocasiões, de dados ou documentos sensivelmente relacionados com a intimidade e vida privada dos sujeitos passivos tributários ou inerentemente pertinentes à situação econômica e financeira dos contribuintes ou responsáveis tributários ou à natureza e o estado de seus negócios e atividades, mesmo porque, tomando ciência das informações devidamente encaminhadas, ainda que não completas, poderiam muito bem as autoridades do *Parquet* ou da Polícia requerer ao Poder Judiciária as transferências para elas de dados ou documentos amparados pelo sigilo fiscal.

Afinal de contas, não se via, nos textos dos incisos X e XII da Constituição Brasileira, de 1988, a teleologia de que o direito de privacidade e a inviolabilidade da comunicação de dados se restringiam à proteção apenas dos cidadãos e das empresas contra a bisbilhotice de pessoas privadas ou de particulares, que não tivessem legítimo interesse para o acesso a esses dados sigilosos ou, se tendo algum legítimo interesse, dependessem de prévia ordem judicial.

Concebia-se que a intenção do constituinte originário, concernentes à normas relativas a esses relevantíssimos direitos fundamentais (CF, art. 5º, X e XII), fosse, também e principalmente, proteger os indivíduos contra os órgãos do Estado, limitando esse o poder estatal, que estaria submetido ao prudente e imparcial exame, caso a caso, do Poder Judiciário sobre a viabilidade ou não de acesso, por esses órgãos estatais, a dados intimamente ligados à intimidade, à vida privada e à situação econômico-financeira das pessoas, a natureza e o estado de seus negócios e atividades, sendo que, obviamente, em relação a estes a administração tributária sempre pôde ter acesso direito à situação econômico-financeira dos sujeitos passivos tributários e à natureza e ao estágio de negócios e atividades.

Sendo o Excelso Supremo Tribunal Federal o guardião maior da Constituição da República, cabe ao Augusto Pretório dizer a última

palavra em matéria de interpretação constitucional, portanto, a parir da respeitável decisão do STF decorrente do julgamento do RE nº 1.055.941 RG, ficou assentado que a Constituição de 1988 garante o direito à privacidade, mas tolera, em nome de poderes implícitos, a relativização do sigilo fiscal em face da promoção de maior eficiência dos órgãos estatais de fiscalização, controle e de persecução penal.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- BELLOQUE, Juliana Garcia. *Sigilo bancário: análise da LC 105/2001*, São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2003.
- GRAMSTRUP, Erik Frederico. *Sigilo fiscal e bancário: fundamentos normativos e principiológicos da quebra*. PIZOLIO; GAVALDÃO JR. (Coord.) *Sigilo fiscal e bancário*, São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 225 a 245.
- MARQUES, Carlos Alexandre. *A natureza do pedido de quebra de sigilo bancário e fiscal e alguns comentários práticos da atuação do Ministério Público*, "Revista dos Tribunais" ano 86, v. 736, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1997, p. 535 a 538.
- SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. GUIMARÃES, Vasco Branco (coordenadores). *Sigilos bancário e fiscal: homenagem ao jurista José Carlos Moreira Alves*, 2ª edição, Belo Horizonte: Editora Fórum, 2015.

III

Orçamento público como instrumento de exercício da cidadania

Public budget as a citizenship exercising instrument

*Kiyoshi Harada**

RESUMO: Este artigo trata do orçamento público como instrumento de exercício da cidadania. O objetivo é refletir sobre a participação do cidadão como mecanismo democrático fundamental e ressaltar o exemplo dos orçamentos públicos participativos como elementos que contribuem para a consolidação e melhoria da qualidade da democracia, mas cujo impacto é ainda incipiente. A pesquisa, de caráter bibliográfico e documental, informada pelo método dedutivo, e norteada pelos métodos histórico e funcionalista, busca estudar como deveria atuar o Estado para construir espaços de igualdade mediante universalização de fato e de direito dos serviços públicos essenciais, a fim de conferir o mínimo de dignidade a todos os membros da sociedade, o que exige atuação ética do Estado e seus governantes.

PALAVRAS-CHAVE: Estado. Cidadania. Orçamento Público. Orçamento Participativo.

(*) Especialista em Direito Tributário e Ciências das Finanças pela USP, Mestre em Direito pela UNIP. Presidente do Instituto Brasileiro de Estudos de Direito Administrativo, Financeiro e Tributário. Membro do Conselho Superior de Direito da FECOMÉRCIO e do Conselho Superior de Assuntos Jurídicos e Legislativos da FIESP. Acadêmico da Academia Paulista de Letras Jurídicas, da Academia Paulista de Direito e da Academia Brasileira de Direito Tributário. Ex Chefe da Consultoria Jurídica do Município de São Paulo.

ABSTRACT: This article deals with the public budget as a citizenship for exercising instrument. The objective is to reflect on citizen participation as a fundamental mechanism to democracy an example of participatory public budgets as an elements of democracy consolidation and improvement. The research, of bibliographic and documentary character, informed by the deductive method, and guided by the historical and functionalist methods, seeks to demonstrate how the State should act to build spaces of equality through universalization of fact and the law of essential public services, in order to confer the minimum dignity to all members of society, which requires ethical action by the State and its government.

KEYWORDS: State. Citizenship. Public budget. Participatory budgeting.

SUMÁRIO: 1 Introdução. 2 O Estado, conceito e funções. 2.1 Orçamento público e sua natureza jurídica. 2.2 O processo de elaboração do orçamento. 2.3 O processo de fiscalização e controle da execução orçamentária. 2.3.1 O controle privado ou social. 2.3.2 O controle interno. 2.3.3 O controle externo. 3 Por que na prática o orçamento não representa um instrumento de exercício da cidadania? 3.1 O orçamento anual como mero formalismo constitucional. 3.2 diversos instrumentos normativos que contribuem para a desmontagem do orçamento anual. 4 Considerações finais.

1. INTRODUÇÃO

Em termos de ordem jurídica positivada, as discussões sobre o tratamento do orçamento público como instrumento de exercício da cidadania e de garantia de direitos fundamentais surge no Brasil na década de oitenta e se materializa por meio da Constituição Federal de 1988 ¹ e, depois, através da Lei nº 10.257, de 10 de junho de 2001², conhecida como “Estatuto das Cidades”, que regulamentou as

1. BRASIL, Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de outubro de 1988*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 30 abr. 2017.

2. BRASIL, Legislação. *Lei nº 10.257, de 10 de junho de 2001*. Regulamenta os artigos 182 e 183 da Constituição Federal de 1988, estabelece diretrizes gerais da política urbana

diretrizes gerais constitucionais da política urbana. Desde então o principal pressuposto de validação das leis orçamentárias é a participação popular nos processos de planejamento e execução das finanças públicas. Contudo, na prática, a participação da sociedade é dificultada e, muitas vezes, obstruída, por diversos fatores, dentre eles a falta de transparência e de compromisso do Poder Executivo com a fiel realização do orçamento público.

Na delimitação do tema, a opção é pelo planejamento, desenvolvimento e fiscalização de políticas públicas visando a garantia e a eficácia do exercício de direitos por meio de orçamento participativo, onde é disponibilizado à população meios de fiscalização contínua dos órgãos do poder, defendendo-o como importante instrumento de estímulo ao exercício da cidadania, eis que se traduz verdadeiramente no compromisso dos administrados com o bem público e na responsabilização compartilhada da gestão pública entre governo sociedade.

A novidade acadêmica, jurídica e de interesse social que se pretende apresentar com a tese de que o orçamento anual é instrumento do exercício de cidadania está na realização de um diagnóstico sobre o desrespeito aos direitos assegurados na Constituição Federal de 1988 e na ordem jurídica positivada, visando identificar e sugerir meios de dar poder efetivo ao povo para que exerça a cidadania, utilizando-se de controle privado ou social da execução orçamentária.

O objetivo da escolha do tema, além do estímulo à análise crítica e reflexiva sobre os efeitos das mudanças trazidas ou provocadas pela sociedade contemporânea sobre os modelos tradicionais, fazendo surgir novos tipos de relações entre o direito e os poderes econômicos e políticos, está na percepção de que é preciso fomentar o debate acadêmico voltado a mudanças socioculturais profundas, eis que se

e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LEIS_2001/L10257.htm>. Acesso em: 30 abr. 2017.

o poder emana do povo³, está na hora de se exercitar essa cidadania, e o caminho para tornar isso uma realidade está na criação de mecanismos fortes o suficientes para exigir que o Estado, especialmente o Poder Legislativo, cumpra seu dever constitucional de acompanhar a execução orçamentária, auxiliando diretamente o Tribunal de Contas da União⁴, além de examinar e aprovar ou rejeitar em tempo hábil as contas apresentadas anualmente pelo Poder Executivo.

O Brasil investe muito em políticas sociais, contudo os recursos não conseguem chegar até as pessoas que mais precisam. Existem metas contempladas na Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO – que precisam ser atendidas especialmente nas áreas de saneamento, saúde e proteção contra abusos e todo tipo de violência e explorações. No entanto, para que esses desígnios sejam atendidos no tempo previsto, a primeira das condições é a obrigatoriedade da garantia dos recursos nos orçamentos públicos; a segunda condição, tão importante quanto a primeira, é fazer com que os recursos previstos nos orçamentos de fato sejam aplicados.

Este trabalho volta-se à geração de entendimentos críticos pelo exercício da razão para compreender o direito a partir do viés dos impactos que sofre por influência direta das decisões políticas e do desenvolvimento econômico da realidade que disciplina.

Assim, pretendemos discorrer sobre o orçamento público como instrumento de exercício da cidadania, propondo revisitação de conceitos e renovação do foco de visão do próprio Estado contemporâneo,

-
3. Poucos se deram conta de que a redação do parágrafo único, do art. 1º da Constituição de 1988 introduz uma sutil alteração: *Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, no termos desta Constituição.*
 4. Ao contrário do que muitos pensam, o TCU não é um órgão auxiliar do Congresso Nacional. Quando do exame das contas anuais do Presidente de República ele, de fato, age como órgão auxiliar emitindo parecer prévio acerca delas, e também em outras hipóteses especificadas no art. 71 da CF. Todavia, o TCU recebeu diretamente da Constituição a faculdade de desenvolver o contencioso administrativo de forma autônoma e independente, quando julga, por exemplo, as contas dos demais administradores (inciso II, do art. 71, e para a prática das demais atividades previstas nos incisos V, VI, VIII, do art. 71 etc.

cujos paradigmas estão sendo redesenhado pela criação e expansão de outros instrumentos de democracia direta e que, cada vez mais, estão fazendo parte dos textos das constituições atuais, especialmente o fomento à participação da população no processo de tomada de decisões políticas pela idealização de novos canais de acesso do particular, especialmente nas decisões que lhes digam respeito. Isso tudo tem gerado novas relações sociais e novos direitos, cujo impacto direto é sentido no alargamento e reforço das instâncias tradicionais de poder.

A cada nova relação social emergente, outras normas jurídicas são criadas para regulamentá-las e essas regras e princípios que disciplinam as relações sociais estão cada vez mais pautadas nos direitos fundamentais, na realização da dignidade humana e na elevação dos índices da Felicidade Interna Bruta – FIB. São essas normas que estão, hoje, pelo menos teoricamente, estabelecendo os limites à atuação da ordem econômica dentro de determinada sociedade política, que são representados por diversos modelos político-sociais de ordenamento socioeconômico.

Nesse contexto é que está inserida a nossa tese do *orçamento como instrumento de exercício da cidadania* com o fito de se promover a necessária reflexão crítica sobre o equilíbrio entre dois fatores contraditórios e geradores de constante tensão: de um lado a democracia participativa ou “democracia de massa” e, de outro, o poder econômico, que nada mais é do que a concentração de forças econômicas privadas que capacitam o detentor desse poder econômico de impor sua própria vontade sobre o comportamento de outras pessoas.

É preciso levar em conta que é justamente essa tensão entre o poder econômico e a necessidade de defesa dos direitos e dos interesses da “massa”, que contribui para a formação de espaços de discussão democrática visando a ampliação da participação popular na tomada de decisões e nos resultados e efeitos do processo econômico em seus cotidianos.

Outro impacto positivo desse conflito é a imposição da criação e ordenação de uma estrutura de mecanismos jurídicos e políticos de controle sobre a influência direta do poder econômico, tanto sobre as decisões de políticas públicas como sobre a prática dos direitos fundamentais dos particulares, com o intuito de gerar um mínimo equilíbrio saudável e necessário entre o direito e os poderes político e econômico.

É importante verificar que a cidadania frente ao Estado tem como ponto de partida a verificação das mudanças produzidas pela efetiva participação popular nos espaços de decisões políticas e nas reivindicações no sentido da realização dos direitos socioeconômicos e políticos, produto do novo paradigma de Estado consagrado na Constituição Federal de 1988. Defende-se que o exercício da cidadania no Brasil perpassa pelo fortalecimento do Estado, pela realização da democracia, pelo respeito aos interesses privados e pelo reconhecimento das reivindicações sociais. Desse modo, é preciso conhecer os empecilhos enfrentados pelo Estado na efetivação da cidadania em sua plenitude para criar soluções alternativas visando transpor cada obstáculo e compreender os caminhos que podem ser percorridos rumo à ampliação do exercício da cidadania.

Entende-se que estudar o direito como um fenômeno sociocultural inserido numa sociedade cada vez mais pluralista, complexa e engajada, facilita o enfrentamento dos novos desafios e conflitos, na busca de respostas às reclamações e exigências sociais. O Poder Público precisa estimular e garantir a aplicação do orçamento participativo, como pressuposto de validação dos gastos públicos, cuja finalidade é, justamente, aperfeiçoar o exercício da cidadania e garantir a realização dos direitos fundamentais dos cidadãos.

2. O ESTADO, CONCEITO E FUNÇÕES

Nos tempos antigos, antes da concepção de “Estado”, a organização política dos grupos sociais se dava de forma intuitiva. Os indivíduos que naturalmente se sobressaíam eram reconhecidos como líderes

pelos demais, e em torno deles o grupo se unia para alcançar os objetivos comuns, sendo que as experiências e os costumes eram legados para as gerações futuras. Com o passar do tempo, a complexidade social exigiu um direito codificado para reger as condições existenciais da sociedade. Dessa forma:

A própria natureza dos fins do Estado exige dele uma ação intensa e profunda, continuamente desenvolvida, para que possa realizá-los, o que produz, inevitavelmente, uma permanente possibilidade de conflitos de interesses, que serão melhor resguardados e adequadamente promovidos só através do direito ⁵.

Surge, assim, o Estado de Direito que tem seu alicerce no princípio da legalidade, que significa, atualmente, a submissão de todo e qualquer cidadão, seja ele governante ou não, à lei, em especial, à Constituição, tida como “lei fundamental”. Desde então, onde há Estado, existem órgãos encarregados ao exercício das funções administrativas, cuja atuação precisa ser regulamentada.

No Estado de Direito, não apenas os indivíduos ou os particulares estão subordinados às normas jurídicas, mas também o próprio Estado e as demais instituições que exercem autoridade pública ⁶ devem obediência ao direito, inclusive ao direito que criam (seu próprio direito positivo), ou seja, “o Estado não pode ser compreendido sem direito – que transforma os seres humanos em cidadãos, que estabelece as condições de acesso aos cargos públicos, que confere segurança às relações entre os cidadãos e entre eles e o poder” ⁷. Nas palavras de Jorge Miranda ⁸:

5. DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de teoria geral do Estado*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 1993. p. 107.

6. “Entidades públicas: regiões autônomas, autarquias locais, institutos públicos, associações públicas, etc.” (MIRANDA, Jorge. *Manual de direito constitucional: preliminares – o Estado e os sistemas constitucionais*. 7. ed., tomo I. Lisboa: Coimbra Editora, 2003. p. 11).

7. MIRANDA, Jorge. *Op. cit.*, p. 10.

8. *Idem, ibidem*, p. 10 (grifos do autor).

Para lá dos elementos histórico, geográfico, económico, político, moral e afetivo, encontra-se sempre um elemento jurídico traduzido na criação de direitos e deveres, de faculdades e vinculações. Os governantes têm de ter o “direito” de mandar e os governados o “dever” de obedecer. Não bastam a força ou a conveniência: não há uma ideia de poder sem uma ideia de direito e a autoridade dos governantes em concreto tem de ser uma autoridade constituída – “constituída” por um conjunto de normas fundamentais, pela “Constituição”, como quer que esta se apresente.

Assim, o Estado move-se segundo regras jurídicas. A base do direito estatal (direito público), e, antes de mais, do direito constitucional, está na sujeição do Estado ao direito. Conforme Jorge Miranda, o direito constitucional é a “parcela da ordem jurídica que rege o próprio Estado enquanto comunidade e enquanto poder”, porque consiste no:

[...] conjunto de normas (disposições e princípios) que recortam o contexto jurídico correspondente à comunidade política como um todo e aí situam os indivíduos e os grupos uns em face dos outros e frente ao Estado-poder e que, ao mesmo tempo, definem a titularidade do poder, os modos de formação e manifestação da vontade política, os órgãos de que esta carece e os atos em que se concretiza⁹.

O direito constitucional também é chamado de “direito político”, porque suas normas se reportam, direta ou imediatamente, ao Estado; formam o estatuto jurídico do Estado ou do político e exprimem um particular enlace das instâncias política e jurídica das relações humanas. Qualquer Estado possui normas com essa função, variando de intensidade, extensão e alcance: o direito constitucional volta-se mais para a regulamentação jurídica, para o estatuto, para a forma de direito que é a Constituição, enfim, ao Estado-comunidade; e o

9. *Ibid*, p. 11.

direito político liga-se mais ao objeto da regulamentação, ao direito do Estado-poder¹⁰.

O Estado Contemporâneo é um Estado de Direito, porque “juridicamente organizado e obediente às suas próprias leis”. A vontade do Estado se apresenta e se manifesta por meio dos poderes do Estado que, embora na clássica tripartição de Charles de Montesquieu até hoje adotada, cada poder do Estado tem suas funções específicas e independentes, não existe a privatividade de cada função para cada poder, vez que todos os poderes têm necessidade de praticar atos administrativos, ainda que restritos à sua organização e ao seu funcionamento, e, em carácter excepcional, ou seja, quando admitido pela Constituição do país, desempenham funções e praticam atos que, a rigor, seriam de outro poder. Portanto, o que existe não é uma separação de poderes com divisão absoluta de funções, mas uma distribuição das três funções estatais precípua entre órgãos independentes, porém harmônicos e coordenados no seu funcionamento, até porque o poder estatal é uno e indivisível¹¹.

Especificamente sobre as funções estatais econômicas, tem-se a função alocativa de recursos, a função redistributiva de renda e a função estabilizadora da economia. Por meio de sua função alocativa, o Estado age na produção de bens e é por meio do orçamento público que são feitas alocações de recursos. Em conformidade com a função distributiva, o governo faz uso do orçamento público para promover políticas de distribuição de recursos públicos. Por fim, a política fiscal por meio do orçamento público visa promover ajustes para que a economia atinja adequado nível de estabilidade¹².

A função distributiva do Estado pelo orçamento foi explicada por Henry Laufenburger na forma da “teoria do filtro”, segundo a

10. *Ibid*, p. 12-13.

11. MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 19 ed. São Paulo: Malheiros, 1994. p. 56-57.

12. MORGADO, Laerte Ferreira. *O orçamento público e a automação do processo orçamentário*. Brasília: Senado Federal, 2011. p. 11.

qual o orçamento público funcionaria como sistema que absorve as riquezas dos particulares, filtrando-as para lhes conferir configuração e destinação diversas, redistribuindo-as por diferentes segmentos sociais até chegar ao destino, visando maior equilíbrio de renda entre os cidadãos, para minimizar o efeito capitalista da concentração de rendas. De fato, “no Estado Democrático e Social de Direito a redistribuição de rendas encontra a sua mais expressiva fonte no orçamento público”¹³.

A teoria do filtro dispõe que o orçamento é o instrumento adequado aos fins de cooperação financeira, levando em conta as participações tributárias como meio para diminuir as diferenças entre regiões de um mesmo Estado. Conforme Manoel Gonçalves Ferreira Filho¹⁴, “serve a participação para dar meios melhores a regiões mais pobres, retirando-as das zonas mais ricas”.

Antonio Gameiro, Belmiro Moita e Nuno Moita¹⁵ reconhecem três funções econômicas do Estado: (a) função de afetação de recursos pela qual o Estado deve promover a afetação eficiente de recursos produtivos sempre que o mercado falhar na consecução de seus fins; (b) função de redistribuição de rendimentos pela qual o Estado por meio de finanças públicas promove a redistribuição coativa, exigindo dos contribuintes parcela de seus rendimentos e riquezas produzidas; (c) função de estabilização econômica pela qual o Estado, através de recursos públicos, aumentos da despesa ou dos impostos, corrige as falhas macroeconômicas de mercado que se traduzem em instabilidade no que respeita ao equilíbrio do comércio externo, ao emprego, à estabilidade dos preços e ao crescimento econômico.

13. TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 19 ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2013. p. 99.

14. FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Comentários à Constituição brasileira de 1988*. São Paulo: Saraiva 1994. p. 128-129.

15. *Finanças públicas*. Coimbra: Almedina, 2018, p. 39-42.

2.1. O orçamento público e sua natureza jurídica

O orçamento público, na sua acepção tradicional (chamado de “orçamento tradicional”) era concebido como peça na qual constava apenas a previsão das receitas e a fixação das despesas para determinado período, sem preocupação com planos governamentais de desenvolvimento, tratando-se assim de mera peça contábil-financeira. Esses orçamentos se importavam apenas com gastos. Eram meros documentos de previsão de receita e autorização de despesas sem nenhum vínculo com um sistema de planejamento governamental. Simplesmente se fazia uma estimativa de quanto se ia arrecadar e decidia-se o que comprar, sem nenhuma prioridade ou senso distributivo na alocação dos recursos públicos.

No entanto, esse conceito não é mais admitido na atualidade, eis que a intervenção estatal na vida da população passou a ser necessária, exigindo o devido planejamento das ações do Estado. O conceito de orçamento público foi sendo construído ao longo da história, até ser concebido como “orçamento-programa”, ou seja, não é mais mero documento de previsão da arrecadação e autorização dos gastos, mas documento legal que contém programas e ações vinculados a um processo de planejamento público, com objetivos e metas a alcançar no exercício. Assim, a ênfase passa do quesito “gastos” para a função “realizações do governo”.

O orçamento-programa foi introduzido no Brasil pela Lei nº 4.320 de 17 de março de 1964¹⁶ e pelo Decreto-lei nº 200 de 25 de fevereiro de 1967¹⁷, mas foi a Constituição Federal de 1988 que o implantou

16. BRASIL, Legislação. *Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964*. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm>. Acesso em: 30 abr. 2017.

17. BRASIL, Legislação. *Decreto-lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967*. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm>. Acesso em: 30 abr. 2017.

definitivamente no Brasil. A partir da Constituição Federal de 1988, a questão orçamentária atingiu relevância ímpar, principalmente em razão da profundidade e extensão, e é concebida, atualmente, como um documento legal contendo a previsão de receitas e a estimativa de despesas a serem realizadas por um governo em um determinado exercício.

O orçamento-programa consiste, basicamente, um plano de trabalho, um instrumento de planejamento da ação do governo, através da identificação dos seus programas de trabalho, projetos e atividades, além do estabelecimento de objetivos e metas a serem implementados, bem como a previsão dos custos relacionados. Nas palavras de Celso Ribeiro Bastos ¹⁸:

É de se tornar um instrumento de exercício da democracia pelo qual os particulares exercem o direito, por intermédio de seus mandatários, de só verem efetivadas as despesas e permitidas as arrecadações tributárias que estiverem autorizadas na lei orçamentária.

O impasse que surge, no âmbito doutrinário contemporâneo, está na identificação da natureza jurídica do orçamento público. De um lado está o entendimento de que se trata de uma lei vinculativa, ou seja, cria direito subjetivo, sendo possível se exigir, por via judicial, que uma despesa específica prevista no orçamento seja realizada.

De outro lado está o entendimento de que o orçamento público é uma lei formal que apenas prevê as receitas públicas e autoriza os gastos, não criando direitos subjetivos nem modificando as leis tributárias e financeiras.

Adilson Abreu Dallari confere caráter impositivo ao orçamento anual:

O orçamento-programa, que é elaborado em função de objetivos e metas a serem atingidas, de projetos e

18. BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito financeiro e de direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1992. p. 74.

programas a serem executados, dos quais as dotações são a mera representação numérica, não mais pode ser havido como meramente autorizativo, tendo, sim, por determinação constitucional, um caráter impositivo.¹⁹

Na verdade, o nosso orçamento apenas autoriza as despesas. Não obriga a exaustão das verbas consignadas nas diferentes dotações. A proposta de orçamento impositivo que estava na PEC nº 565/06 resultou na sua aprovação parcial tornando de execução obrigatória *apenas as verbas resultantes de emendas individuais apresentadas por deputados*, na forma da EC nº 86/2015 que acrescentou os parágrafos 9º a 18 ao art. 166 da CF. Posteriormente, nova Emenda, a de nº 100/2019, mediante alteração do inciso III, do § 9º, acréscimo do § 10 ao art. 165 e adição dos parágrafos 12 e seguintes ao art. 166 da CF, estendeu a obrigatoriedade da execução das verbas orçamentárias àquelas resultantes de *emendas apresentadas por bancadas dos Estados e do Distrito Federal*. Dessa forma, o nosso orçamento passou a ter natureza mista: autorizativa e impositiva.

Sendo meramente autorizativa, com exceção das verbas oriundas de emendas parlamentares, o orçamento anual, o Executivo não está obrigado a exaurir as verbas consignadas nas diversas dotações. A não exaustão dessas verbas não caracteriza o crime de responsabilidade previsto no art. 85, VI da CF, como sustentado por alguns autores. A Lei nº 1.079/1950, em seu art. 10 capitula como crime de responsabilidade diversas hipóteses de violação de lei orçamentária, mas, não contém nenhuma hipótese versando sobre a não execução de verbas consignadas na dotação.

Com fundamento nas decisões do Supremo Tribunal Federal, que passou a admitir o controle abstrato de constitucionalidade de normas orçamentárias, conforme assinalamos “não há negar à lei

19. Orçamento impositivo, in *Orçamentos públicos e direito financeiro*, obra coletiva sob coordenação de José Murício Conti e Fernando Facury Scaff. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 325.

orçamentária, não só a sua natureza de lei formal anual, como também o seu conteúdo material, como os demais instrumentos normativos previstos no art. 59 da CF. O descumprimento de suas normas pode acarretar sanções de natureza política, administrativa e penal.”²⁰

2.2. O processo de elaboração do orçamento

Lei Orçamentária Anual – LOA – a exemplo das demais leis orçamentárias (PPA e LDO) é de iniciativa exclusiva do Poder Executivo (art. 165 da CF).

Cabe ao presidente da República unificar as propostas apresentadas pelo Legislativo, Judiciário e Órgão Ministerial²¹ incorporando-as à proposta do Executivo, enviando o respectivo projeto de lei orçamentária ao Congresso Nacional (art. 84, XXIII, da CF) até quatro meses antes do encerramento do exercício financeiro (31 de agosto de cada ano), para ser devolvido para sanção até o final da sessão legislativa (inciso III, do § 2º, do art. 35 do ADCT), que se encerra no dia 22 de cada ano.

A proposta de LOA é apreciada pelas duas Casas Legislativas na forma do regimento comum, tendo em vista a natureza urgente da medida legislativa que deve ser aprovada antes do encerramento da respectiva sessão legislativa. Por isso, ela é examinada, desde logo, por uma comissão mista permanente de Senadores e Deputados, que emitirá o parecer. Caberá à aludida comissão receber as emendas consignando o parecer acerca delas, para ulterior apreciação pelo Plenário das duas Casas do Congresso Nacional (art. 166, §§ 1º e 2º,

20. HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*, 29ª. ed. São Paulo: Atlas, 2020, p. 84.

21. O Poder Judiciário e o Ministério Público elaborarão suas propostas orçamentárias dentro dos limites estabelecidos na lei de diretrizes orçamentárias (art. 99, § 1º, e art. 127, § 3º, da CF), sendo que a proposta do Judiciário, no âmbito da União, é encaminhada pelos Presidentes do Supremo Tribunal Federal e dos Tribunais Superiores (art. 99, § 2º, da CF). É a chamada independência orçamentária do Judiciário que muitos confundem com a independência financeira que apenas os entes políticos tributantes a têm.

da CF). As emendas de parlamentares sofrem restrições previstas no § 3º, do art. 166 da CF. Na prática, as dificuldades têm sido superadas por meio de mensagens modificativas ao projeto originário feitas pelo presidente da República na forma do § 5º, do art. 166 da CF, encampanando as emendas oferecidas pelos parlamentares. As verbas resultantes dessas emendas eram objetos de sistemático contingenciamento, o que ensejou a introdução do orçamento parcialmente impositivo de que falamos no item 2.

Quanto ao mais, aplicam-se as mesmas regras concernentes ao processo legislativo em geral.

Resta examinar a solução a ser adotada na hipótese de o projeto de lei orçamentária não ser devolvido para sanção até o final da sessão legislativa, que se encerra no dia 22 de dezembro de cada exercício. O atraso já se incorporou na cultura do nosso Legislativo. O orçamento de 2020 somente foi aprovado depois de iniciado o exercício (Lei nº 13.978, de 17-1-2020).

Dentre as inúmeras alternativas oferecidas pela doutrina (abertura de créditos adicionais extraordinárias, abertura de créditos adicionais suplementar ou especial, a execução de até doze avos de cada dotação, a prorrogação do orçamento anterior, a publicação do orçamento pelo Presidente da República) apegamos à tese da promulgação do projeto de lei pelo presidente da República. Conforme consignamos em nossa obra: “Se o Congresso Nacional não devolver o projeto de lei orçamentária até o final da sessão legislativa, cabe ao Chefe do Poder Executivo promulgá-lo tal como o enviou ao Parlamento ignorando eventuais emendas aprovadas ou em discussão. Se há um prazo para receber o projeto, deve haver um prazo para devolvê-lo”²².

Todavia, na prática, o Executivo vem promovendo as despesas sem autorização legislativa, violando o princípio da legalidades das despesas.

22. Cf. nosso *Direito financeiro e tributário*, 29ª ed.. São Paulo: Atlas, 20209, p. 88.

2.3. Processo de fiscalização e controle da execução orçamentária

O ciclo orçamentário, ou processo orçamentário, é definido por Aliomar Baleeiro²³ como um processo contínuo, dinâmico e flexível, através do qual se elabora, aprova, executa, controla e avalia os programas do setor público nos aspectos físicos e financeiros. Corresponde, portanto, ao período de tempo em que se processam as atividades típicas do orçamento público.

Preliminarmente, é conveniente ressaltar que o ciclo orçamentário não se confunde com o exercício financeiro. Este, na realidade, é o período durante o qual se executa o orçamento, correspondendo, portanto, a uma das fases do ciclo orçamentário. No Brasil, o exercício financeiro coincide com o ano civil enquanto que o ciclo orçamentário é um período muito maior, iniciando com o processo de elaboração do orçamento, passando pela execução e encerramento com controle.

O controle orçamentário das entidades está disciplinado pelos artigos 70 a 74 da Constituição Federal de 1988.

A Constituição Federal prevê três tipos de controle: o privado, o interno e o externo. Examinaremos a seguir, em rápidas pinceladas, cada um desses tipos de controle.

2.3.1. Controle privado ou social

O controle feito por agentes particulares, conhecido, também, como controle social, é uma inovação da Constituição de 1988 e tem sua previsão no § 2º, do art. 74 que assim prescreve:

Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União.

23. BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 14. ed., v.2. Rio de Janeiro: Forense, 1955.

Essa faculdade poderá ser exercida no âmbito do Tribunal de Contas do Estado ou do Tribunal de Contas do Município, conforme o caso, tendo em vista o princípio da simetria previsto no art. 75 da CF. Pode-se dizer, então, que esse controle, de certa forma, já estava implícita no consagrado direito de petição (art. 151, XXXIV, *a* da CF).

Entretanto, na prática esse controle privado, fica restrita a partidos políticos, entidades de classes ou a pessoas físicas detentores de mandato eletivo, porque requer conhecimentos técnicos em matéria de orçamento público de difícil entendimento pela população leiga, além do risco que corre o cidadão pela responsabilização por denúncia infundada.

2.3.2. Controle interno

Esse controle está previsto no *caput* do art. 74 da CF:

Os poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

I – avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;

II – comprovar a legalidade e avaliar os resultados quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como de aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

III – exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;

IV – apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

§ 1º Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária.

O preceito constitucional transcrito resume muito bem o alcance e conteúdo desse controle interno, revelando a insuficiência dos mecanismos previstos no art. 76 e seguintes da Lei nº 4.320/64. O dispositivo constitucional refere-se ao sistema de *controle interno integrado dos três Poderes* para possibilitar uma visão global da matéria financeira e orçamentária centrada no Poder Executivo, que implementa as medidas previstas na Lei Complementar nº 101/2000 – LRF –, que instituiu o regime de responsabilidade na gestão fiscal. Essa Lei instituiu no Capítulo IX novos instrumentos de transparência, controle e fiscalização da execução orçamentária a serem disponibilizados por meios eletrônicos: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e a versão simplificada desses documentos.

Prescreve o art. 9º da LRF a limitação de empenho e de movimentação financeira *sempre* que verificado, ao final de um bimestre, que *a realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas do resultado primário ou nominal* estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais. Lamentavelmente, o que se tem verificado na prática é a alteração das metas com efeito retroativo, prejudicando a eficácia dos mecanismos de controle da execução orçamentária. O que é pior, impede a avaliação das razões da superação das metas com vistas à correção para o futuro.

Esse tipo de controle é exercido mediante atuação conjunta dos órgãos da administração pública e encontra dificuldades quando as irregularidades tenham origem nos altos escalões governamentais, apesar de a fiscalização e controle caber exclusivamente a *servidores efetivos*.

Na esfera da União as atividades de controle interno são desempenhadas pelo Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral – CGU – órgão integrante da estrutura da Presidência da República, conforme prescrições da Lei nº 13.341/2016. Esse órgão de controle e fiscalização é chefiado por um servidor público

comissionado de livre nomeação do Presidente da República, demissível *ad nutum*, decorrendo daí a fragilidade desse tipo de controle interno. O ideal seria que os chefes de órgãos de controle fossem nomeados por um período de mandado fixo, a exemplo do que ocorre com os dirigentes de agências reguladoras.

Em outras esferas políticas existem, igualmente, órgãos assemelhados como auditorias ou órgãos similares criados por lei que vêm substituindo gradativamente as funções desempenhadas antigamente pela Contabilidade ou Tesouraria.

Apesar das fragilidade desse controle interno ele se mostra valioso à medida que fornece importantes subsídios valiosos para “apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional” (art. 74, IV da CF), tanto é que a omissão dos responsáveis por esse controle em comunicar ao Tribunal de Contas da União as eventuais irregularidades ou ilegalidades constatadas caracteriza responsabilidade solidária, nos termos do § 1º, do art. 74 da CF retro transcrito.

2.3.3. Controle externo

É o mais importante dos controles. Ele é exercido pelo Congresso Nacional com o auxílio do Tribunal de Contas da União, conforme *caput* do art. 71 da CF. Examinaremos a matéria pelo prisma do TCU, porque pelo princípio da simetria previsto no art. 75 da CF aplicam-se aos Tribunais de Contas dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, no que couber, as normas que regem a organização, composição e fiscalização do TCU.

Esse controle abarca a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas (art. 70 da CF).

A fiscalização contábil refere-se ao exame do registro sistemático das verbas arrecadadas e despendidas.

A fiscalização financeira resume-se na verificação da entrada e saída de dinheiro, ao passo que a orçamentária alude à correta execução do orçamento.

A operacional diz respeito à observância dos procedimentos legais para a arrecadação ou liberação de verbas.

A patrimonial refere-se à própria execução do orçamento, acompanhando as alterações patrimoniais, que devem ser objeto de fiscalização permanente, para sua preservação e atendimento das finalidades públicas. Esse controle patrimonial ganha relevo ante o disposto no art. 44 da LRF que veda a aplicação da receita de capital, oriunda de venda de bens ou direitos integrantes do patrimônio público, para financiamento da despesa corrente, salvo se destinada por lei aos regimes de previdência social, geral e próprio dos servidores públicos. Sabemos que na prática não é assim. Por isso, as privatizações implicam diminuição do ativo do poder público sem contrapartida na diminuição da dívida.

Toda essa fiscalização é feita sob os prismas da legalidade, da legitimidade, da economicidade, da aplicação das subvenções e da renúncia de receitas.

Pelo prisma da legalidade a fiscalização irá examinar o cumprimento de requisitos legais da despesa feita. Nada pode ser pago sem previsão orçamentária, nem além dos créditos adicionais.

Do ponto de vista da legitimidade, a fiscalização examina o mérito do ato praticado pelo agente público em confronto com os valores morais que regem a sociedade, dentro do princípio de que nem tudo que é legal é legítimo. Serve para detectar eventual desvio da finalidade pública, desaprovando as despesas exageradas ou abusivas.

Pelo enfoque da economicidade examina-se as despesas sob a ótica da modicidade, isto é, se o agente público optou pelo meio menos oneroso ao erário.

No que concerne às subvenções, que são auxílios governamentais concedidos às instituições públicas ou privadas de natureza

assistencial ou educacional, cumpre fiscalizar quanto ao efetivo emprego dos recursos financeiros recebidos na consecução dos objetivos estatutários. É preciso combater os que confundem filantropia com pilantropia.

Finalmente, no que concerne à renúncia de receitas públicas, além de verificar quanto à existência da respectiva autorização legislativa, a fiscalização deve ainda examinar os requisitos enumerados no art. 14 e parágrafos da LRF (LC nº 101/2000) para assegurar que a isenção, a anistia, a redução de impostos etc. não venham afetar o equilíbrio orçamentário.

As atribuições do TCU estão previstas no art. 71 da CF:

O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete:

I – apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio que deverá ser elaborado em sessenta dias a contar de seu recebimento ²⁴;

II – julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público federal, e as contas daqueles que derem causa à perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público;

III – apreciar, para fins de registro, a legalidade dos atos de admissão de pessoal, a qualquer título, na administração direta e indireta, incluídas as fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, excetuadas as nomeações

24. No entender do STF essa prerrogativa é apenas do Chefe do Poder Executivo da União, não cabendo invocar o princípio da simetria. De fato, o STF na ADI nº 849/MT declarou a inconstitucionalidade do inciso I, do art. 47 da Constituição do Estado de Mato Grosso que dispensava às contas da Assembléia Legislativa o mesmo regime jurídico

para cargo de provimento em comissão, bem como a das concessões de aposentadorias, reformas e pensões, ressalvadas as melhorias posteriores que não alterem o fundamento legal do ato concessório;

IV – realizar, por iniciativa própria, da Câmara dos Deputados, do Senado Federal, de Comissão técnica ou de inquérito, inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, e demais entidades referidas no inciso II;

V – fiscalizar as contas nacionais das empresas supranacionais de cujo capital social a União participe, de forma direta ou indireta, nos termos do tratado constitutivo;

VI – fiscalizar a aplicação de quaisquer recursos repassados pela União, mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres, a Estado, ao Distrito Federal ou a Município;

VII – prestar as informações solicitadas pelo Congresso Nacional, por qualquer de suas casas, ou por qualquer das respectivas Comissões, sobre a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial e sobre resultados de auditorias e inspeções realizadas;

peculiar às contas do Chefe do Poder Executivo. No mesmo sentido, as decisões proferidas na ADI nº 140-RO, ADI nº 1175-DF e ADI nº 1779-PE. Outrossim, sabe-se que alguns julgados do TSE, para efeito de inexigibilidade do agente público por ter a conta rejeitada (art. 1º, I, g da Lei Complementar nº 64/90), distinguem as contas anuais do presidente da República (contas de gestão ou de governo, inciso I) das despesas por ele feitas enquanto ordenador de despesas (gestão de contas, inciso II). Na primeira hipótese as contas recebem parecer prévio do Tribunal de Contas para serem julgadas pelo Legislativo, e na segunda hipótese as contas são diretamente julgadas pelo Tribunal de Contas. Entretanto, o STF, reformou esse escorreito entendimento do TSE e, por maioria de votos, em sede de repercussão geral, determinou a aplicação do regime de parecer prévio a ser submetido à Casa Legislativa as contas de prefeitos, tanto as de governo, quanto as de gestão. Deliberou, todavia, que o referido parecer prévio somente deixará de prevalecer por decisão de dois terços dos vereadores (RE nº 848.826, *DJe* de 18-08-2016).

VIII – aplicar aos responsáveis, em caso de ilegalidade de despesa ou irregularidade de contas, as sanções previstas em lei, que estabelecerá, entre outras combinações, multa proporcional ao dano causado ao erário;

IX – assinar prazo para que o órgão ou entidade adote as providências necessárias ao exato cumprimento da lei, se verificada ilegalidade;

X – sustar, senão atendido, a execução do ato impugnado, comunicando a decisão à Câmara dos Deputados e ao Senado Federal;

XI – representar ao Poder competente sobre irregularidade ou abusos apurados.

§ 1º No caso de contrato, o ato de sustação será adotado diretamente pelo Congresso Nacional, que solicitará, de imediato, ao Poder Executivo as medidas cabíveis.

§ 2º Se o Congresso Nacional ou o Poder Executivo, no prazo de 90 dias, não efetivar as medidas previstas no parágrafo anterior, o Tribunal decidirá a respeito.

Simplex exame dos diversos incisos do art. 71 revelam duas realidades:

- a) o TCU não é um órgão auxiliar do Poder Legislativo, como sustentado por alguns autores de renome. A par de atuar como órgão auxiliar do Parlamento Nacional, nos casos indicados, o TCU recebeu diretamente da Constituição Federal atribuições próprias e independentes para desenvolver as atividades de contencioso administrativo, como se verifica, dentre outros incisos, dos incisos II, III, V e VI.
- b) Não mais existe o chamado controle preventivo que constava na ordem constitucional antecedente. Há apenas o controle concomitante e o controle *a posteriore*.

O controle mais eficaz é aquele que se faz concomitantemente, como os previstos nos incisos IV, V, VI e IX, do art. 71 da CF. O controle *a*

posteriori é exercido após a execução do ato fiscalizado, isto é, quando se constata a ilegalidade o mal já se concretizou de forma irreversível, restando apenas a aplicação de sanções aos responsáveis. São os casos dos incisos I e II, do art. 71 da CF, observando-se que na hipótese do inciso I a Corte de Contas limita-se a exarar parecer prévio.

É preciso aprimorar o controle concomitante para reprimir, a tempo, as irregularidades na execução orçamentária, bem como, agilizar o prazo de conclusão do controle *a posteriori* para que o tempo não venha apagar os vícios. Não faz sentido algum aprovar as contas do Chefe de Executivo com décadas de atraso. As contas dos Presidentes Collor, Fernando Henrique, Sarney, Itamar e Lula, por exemplo, foram aprovadas conjuntamente e pelo órgão fracionário do Poder Legislativo (Câmara dos Deputados), incorrendo em dupla infração constitucional e tornando inaplicável, em tese, a legislação eleitoral que proíbe à candidatura de quem tiver as contas rejeitadas.

3. POR QUE NA PRÁTICA O ORÇAMENTO NÃO REPRESENTA UM INSTRUMENTO DE EXERCÍCIO DA CIDADANIA?

Primeiramente, desde os tempos do Império o Brasil nunca teve vocação para cumprir ou fazer cumprir a lei orçamentária. Quanto mais mecanismos de controle e fiscalização são aprovados pelo Congresso Nacional, mais suas normas são descumpridas. A Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF que prevê o relatório bimestral da execução orçamentária, o balancete mensal de receitas e despesas, o relatório quadrimestral de metas fiscais etc. nunca foi levada a sério. Na prática, no governo anterior chegou a alterar as metas no final do exercício para se ajustar à realidade. A Lei de Responsabilidade Fiscal transformou-se em Lei de Irresponsabilidade Fiscal. Daí o rombo nas contas públicas de cerca de cento e setenta bilhões e uma dívida pública de ordem de 4,9 trihões agravada com as despesas extraordinárias decorrentes da pandemia. Inventou-se uma Emenda Constitucional para conter despesas por vinte anos. Ora, se estivessem cumprindo

as leis orçamentárias e a Lei de Responsabilidade Fiscal, o rombo não teria acontecido. Se não se cumpre a lei ordinária não há porque esperar que se cumpra a norma constitucional.

Em segundo lugar, pelo exame de textos legais e constitucionais verifica-se que o orçamento é um instrumento de cidadania à medida que tudo é arrecadado, segundo o princípio da legalidade em que as leis tributárias refletem o consentimento da população representada pelos políticos eleitos, deve ser gasto de conformidade com a prévia autorização do cidadão. Ao direito de autorizar a arrecadação (princípio da legalidade tributária) seguiu-se o direito de autorizar as despesas (princípio legalidade das despesas públicas) Nenhum centavo pode ser gasto sem prévia autorização legal refletida na Lei Orçamentária Anual – LOA – aprovada pelos representantes do povo. Os gastos, portanto, são direcionados segundo a vontade popular expressa no Poder Legislativo, responsável pela criação e aprovação de leis.

3.1. O orçamento anual como mero formalismo constitucional

A elaboração da proposta orçamentária não é feita com base nas propostas de campanha eleitoral. Lembro-me da campanha do então Presidente Collor. Tempo todo ele falava em amparar os descamisados. Uma vez eleito, não se viu uma única proposta orçamentária que sinalizasse uma política de inclusão social.

Outrossim, as estimativas de receitas não são realizadas de conformidade com as rígidas regras previstas na Lei nº 4.320/64, da mesma forma que as despesas são fixadas mais ou menos aleatoriamente.

No governo Dilma, por exemplo, a proposta orçamentária enviada ao Parlamento estava desequilibrado, pois, a despesas fixadas eram maiores do que as receitas estimadas. O projeto de lei orçamentária foi simplesmente devolvido pelo Congresso Nacional. O que fez o governo? Simplesmente promoveu a superestimação de receitas tributárias computando-se a arrecadação de tributo que

sequer havia sido criado, para equilibrar o montante das despesas fixadas. O certo seria adequar as despesas ao montante estimado das receitas.

3.2. Diversos instrumentos normativos que contribuem para a desmontagem do orçamento anual

No decorrer da execução orçamentária o Chefe do Executivo promove remanejamento de verbas por meio de infundáveis transferências e transposições. A própria LOA contém uma delegação ao Chefe do Poder Executivo para remanejar até 30% das verbas de cada dotação.

Outrossim, o Presidente da República vem procedendo, por medida provisória, a abertura de créditos extraordinários para cobertura das despesas correntes, confundindo-se deliberadamente as despesas imprevisíveis previstas no § 3º, do art. 167 da CF (guerras, comoção interna ou calamidade pública) com as despesas imprevistas na LOA. Apesar de condenada essa prática pelo STF²⁵, ela continua em sucessivos governos. Esse desvio constitucional já se incorporou na rotina dos governantes brasileiros á a conveniência de todos, menos da população pagante.

Não bastasse tudo isso, desde o governo Fernando Henrique Cardoso (Emenda Revisional nº 1/94 até hoje vigora a DRU que desmonta 30% do orçamento anual assim que aprovado, tornando bem difícil, senão impossível o controle efetivo dos gastos públicos, por falta de elementos de despesas²⁶.

25. ADI nº 2.925, Rel. Min. Ellen Gracie; ADI nº 4.048, Rel. Min. Gilmar Mendes.

26. Por conta desse mecanismo de destruição das finanças públicas – DRU – o orçamento anual da União do exercício de 2020 que é de R\$ 3.565.520.100.068,00 trilhões (Lei nº 13.978 de 17-1-2020) sofre, de início, uma desmontagem de parte considerável em todas as dotações, no valor aproximado de R\$ 1.069.657.000,00. São quantidades fantásticas de dinheiro que o Senhor presidente da República pode gastar à sua discrição, sem o efetivo controle e fiscalização, por ausência dos elementos de despesa.

No plano da legislação ordinária proliferam-se os minis DRUs, isto é, pequenos fundos consistentes em reservas de dinheiros públicos para determinadas finalidades, sem especificação de elementos de despesas. Além de não extintos, sob condição, nenhum dos fundos existentes à época da promulgação da Constituição Federal, como determina o art. 36 do ADCT²⁷, vários outros vêm sendo instituídos ao arrepio da parte final do inciso II, do § 9º, do art. 165 da CF que condiciona a instituição de fundos à previa regulamentação por lei complementar quanto as “condições para a instituição de funcionamento de fundos”²⁸. Existem fundos para tudo: para partidos políticos; para as eleições; para manutenção e construção de estradas; para educação etc. Logo virão o fundo turístico, o fundo de segurança pública, o fundo cultural, o fundo esportivo, o fundo artístico etc. Dessa forma, de fundo em fundo o orçamento anual, que deveria ser um autêntico instrumento de exercício da cidadania, vai sendo empurrado cada vez mais para o fundo do poço.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

No fundo a questão orçamentária e todas as ineficiências e desrespeito normativo que a cercam é um problema de natureza cultural. O individualismo, o egoísmo está arraigado na cultura brasileira de difícil

27. Art. 36 Os fundos existentes na data da promulgação da Constituição, excetuados os resultantes de isenções fiscais que passem a integrar o patrimônio privado e os que interessem à defesa nacional, extinguir-se-ão, se não forem ratificados pelo Congresso Nacional no prazo de dois anos.

28. O STF decidiu que os fundos já estão disciplinados nos arts. 71 a 74 da Lei nº 4.320/64 recepcionada pela Constituição de 1988 (ADI nº 1.726-MC, Relator Ministro Maurício Corrêa, DJ de 30.4.2004). Com a devida vênua definir o que é fundo especial, como prescreve o art. 71 da Lei nº 4.320/64, é bem diferente de estabelecer “condições para a instituição e funcionamento de fundos” como determina o preceito constitucional do inciso II, do § 9º, do art. 165 da CF. “Condições para instituição de fundos” pressupõe prévia definição das hipóteses em que os fundos podem ser instituídos. E nem poderia ser de outra forma, porque a regra geral é a realização de despesas constantes de dotações orçamentárias com especificação dos elementos de despesas, sendo que verbas componentes de um fundo representam exceção à essa regra geral, escapando do controle e fiscalização por meios regulares.

reversão para caminhar em sentido inverso: a cultura do coletivismo. O agir individualista só serve para construir um mundo sem sentido, um mundo sem calor humano; o agir visando o interesse coletivo conduz à construção de um mundo com sentido, onde reina a paz, a tranquilidade, a ordem e o respeito.

Como os membros da sociedade são individualistas, os governantes eleitos também o são. Resulta disso um Estado aético, perdulário, incapaz de implementar políticas públicas para construção de espaços igualitários universalizando de fato e de direito os serviços públicos essenciais para conferir a toda a população um mínimo de dignidade humana.

Parece que os governantes não enxergam ou fingem não ver o abismo insustentável que separa os poucos ricos com a multidão de pobres que vivem abaixo da linha da miséria.

À medida que todo poder emana do povo é hora de o povo exercer sua cidadania utilizando-se de controle privado ou social da execução orçamentária e exigir que o Congresso Nacional cumpra a sua missão constitucional acompanhar a execução orçamentária com auxílio do Tribunal de Contas da União – TCU, além de examinar e aprovar ou rejeitar a tempo as contas apresentadas anualmente pelo Chefe do Executivo, ao invés de esquecer nos escaninhos da burocracia por dezenas de anos.

Sem o retorno de tributos pagos pelo cidadão sem termos de prestação de serviços públicos essenciais razoáveis não há que se falar em Justiça.

É preciso fazer um diagnóstico da falta de respeito aos direitos assegurados na Constituição e ausência de Justiça uma vez que a nossa ordem jurídica positivada no Brasil é considerada uma das melhores do mundo.

Tudo indica que a causa está no problema cultural: o individualismo que conduz à ação sem ética, à construção de um mundo para si própria a fim de satisfazer o seu ócio o seu ego ignorando a

presença de outros. E o consumismo e materialismo exacerbado que tomaram conta do mundo só agrava o egoísmo, o individualismo, ou seja, a formação de pessoas sem ética. Até nas sociedades caracterizada pela observância tradicional da ética está se afogando na lógica do “ter” contribuindo para crescimento gradual da falta de empatia entre as pessoas.

5. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 14. ed., v.2. Rio de Janeiro: Forense, 1955.
- BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito financeiro e de direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1992.
- BRASIL, Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de outubro de 1988*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 30 abr. 2017.
- BRASIL, Legislação. *Decreto-lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967*. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm>. Acesso em: 30 abr. 2017.
- BRASIL, Legislação. *Emenda Constitucional nº 86, de 17 de março de 2015*. Altera os artigos 165, 166 e 198 da Constituição Federal de 1988, para tornar obrigatória a execução da programação orçamentária que especifica. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc86.htm>. Acesso em: 30 abr. 2017.
- BRASIL, Legislação. *Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000*. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 30 abr. 2017.
- BRASIL, Legislação. *Lei nº 10.257, de 10 de junho de 2001*. Regulamenta os artigos 182 e 183 da Constituição Federal de 1988, estabelece diretrizes gerais da política urbana e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LEIS_2001/L10257.htm>. Acesso em: 30 abr. 2017.
- BRASIL, Legislação. *Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964*. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm>. Acesso em: 30 abr. 2017.

- DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de teoria geral do Estado*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 1993.
- FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Comentários à Constituição brasileira de 1988*. São Paulo: Saraiva 1994.
- GAMEIRO, Antonio; MOITA, Belmiro e MOITA Nuno. *Finanças públicas*. Coimbra: Almedina, 2018.
- HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 27. ed. São Paulo: Atlas, 2018.
- JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Manual de direito financeiro e tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1994.
- MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 19 ed. São Paulo: Malheiros, 1994.
- MIRANDA, Jorge. *Manual de direito constitucional: preliminares – o Estado e os sistemas constitucionais*. 7. ed., tomo I. Lisboa: Coimbra Editora, 2003.
- MORGADO, Laerte Ferreira. *O orçamento público e a automação do processo orçamentário*. Brasília: Senado Federal, 2011.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 19 ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2013.

IV

A Linguagem da Lei e os Direitos Humanos: o § 1º do Art. 145 da Constituição

*Maria Garcia**

SUMÁRIO. Introdução 1. Direito e Linguagem 2. As palavras da lei 3. Tributação e o art. 170 da Constituição 3.1. O Art. 170 da Constituição 4. “Sempre que possível” (P. Único, art. 145) e memórias da Inconfidência.

INTRODUÇÃO

Direito é, sobretudo *linguagem*, falada ou escrita, como ferramenta da norma que vai ensinar comportamentos humanos na sociedade politicamente organizada.

O primeiro cuidado do intérprete será, portanto, o exame das palavras contidas no dispositivo legal, seguindo-se a ordem para a interpretação: gramatical, lógica, sistemática, histórica, teleológica e outras, possibilitadoras de encontrar o significado da norma.

(*) Professora Associada Livre-Docente – PUC /SP. Procuradora do Estado. Ex-Assistente Jurídico da Reitoria da USP. Professora de Direito Constitucional, Educacional, Biodireito/Bioética, Previdenciário e Psicologia Jurídica. Membro do Comitê de Bioética/HCFMUSP e HCOR. Diretora Geral do IBDC. Membro do Instituto dos Advogados de São Paulo/IASP, da Academia Paulista de Letras Jurídicas (Cadeira Enrico T. Liebman) e do Conselho Superior de Direito da FECOMERCIO.

Interpretar é extrair o significado de um texto”, ensina Celso Bastos¹e a interpretação, explica, é imprescindível, primeiramente porquanto “os preceitos normativos são sempre abstrações da realidade. Para que possam cumprir seu propósito de disciplinar um número infindável de situações necessitam de apelar para um alto nível de generalidade e abstração. Isto acarreta a consequência de que diante de uma dada situação concreta será sempre possível a pergunta: estará ela abarcada pelo preceito normativo? Só pela interpretação chegamos a uma resposta.

A outra razão consiste no fato de as Constituições serem autênticos códigos encerrando muitos preceitos. A significação destes não é obtível pela compreensão isolada de cada um. É necessário também levar-se em conta em que medida eles se interpenetram. É dizer, até que ponto um preceito extravasa o seu campo próprio para imiscuir-se com o preceituado em outra norma.

Disto resulta, conclui, “uma interferência recíproca entre normas e princípios, que faz com que a vontade constitucional só seja extraível a partir de uma interpretação sistemática, o que por si só já exclui qualquer possibilidade de que a mera leitura de um artigo isolado esteja em condições de propiciar o desejado desvendar daquela vontade”.

Verificar-se-á, no decorrer deste estudo, a implicação sistêmica entre o disposto no P. Único do art. 145 (Sistema Tributário) confrontado com a dicção do art. 170 (Ordem Econômica) da Constituição.

1. DIREITO E LINGUAGEM

Ensinam Eduardo Bittar e Guilherme Assis Almeida²:

-
1. *Curso de Direito Constitucional*, Saraiva, 1999, pp. 59 e segs.
 2. C. B. BITTAR, Eduardo e ALMEIDA, Guilherme Assis, *Curso de Filosofia de Direito*, Atlas, São Paulo, 2008, pp. 550 e segs.

O Direito, pode-se afirmar, depende da linguagem para se fixar como fenômeno social. De fato, todo ato, toda prática, toda atividade jurídica envolve invariavelmente, atos de linguagem, haja vista sobretudo a importância da publicidade dos atos jurídicos, especialmente para sistemas de matriz romanísticalegislada e codificada. Direito e linguagem convivem, portanto, uma vez que aquele depende desta como forma de manifestação. Quer-se afirmar [...] que a linguagem possui um papel fundamentalmente instrumental perante o Direito.

Prosseguem:

No contexto do uso da linguagem, constata-se que as comunidades, as práticas, os hábitos, as circunscrições de tarefas, as divisões de trabalho, as matérias, as diferenças sociais, as estratificações, as etnias, a especificidade de experiência deram origem a um grande número de *universos de discurso*, entre os quais se pode destacar aquele do discurso jurídico.

E passam a “assinalar quatro principais modalidades de discurso jurídico, a saber [...] quatro grandes agrupamentos que formam por sua vez microsistemas de significação, com normas e regras de funcionamento próprias, [...] podendo-se distinguir e identificar os discursos em particular pelos seguintes distintivos:

1. *Discurso normativo*, que possui a característica modal *poder-fazer-dever* (textos normativos, leis, portarias, regulamentos, decretos...);
2. *Discurso burocrático*, que possui a característica modal *poder-fazer-fazer* (decisões de expediente e andamento burocrático, procedimental...);
3. *Discurso decisório*, que possui a característica modal *poder-fazer-dever*, nas esferas:
 - 3.1. *Administrativa* (decisões de oportunidade, de mérito, de legalidade, de aplicação de multa, de isenção fiscal...) ou

- 3.2. Judiciaria (sentenças, acórdãos, decisões interlocutórias...), incorporando em seu bojo as preocupações lúdicas do *discurso-contra* e da dialética *inter-partes*;
4. *Discurso científico*, que possui a característica modal *poder-fazer-saber* (lições doutrinárias, ensinamentos teóricos, resenhas, críticas, comentários, formulações e reformulações exegéticas...).

A partir desse quadro informativo, é possível separar-se o *discurso normativo*, na sua característica modal *poder – fazer – dever*, nas determinações constitucionais do P. Único, art. 145 e art. 170, *caput* da Constituição Federal.

2. AS PALAVRAS DA LEI

As palavras da lei devem ser sopesadas como diamantes. (Capitant, in “Vocabulaire Juridique”. Prefácio)

Precisamente pela característica apontada *poder-fazer-dever*, linguagem legal, anotam os citados autores Bittar/Assis de Almeida relativamente ao *discurso jurídico*, alguns traços elementares de sua formação diferenciada em meio a outras práticas sociais de linguagem³:

1. É linguagem técnica;
2. Constrói-se com base em experiências da vida ordinária;
3. Ocorre *intraculturalmente*;
4. Possui ideologia;
5. Exerce poder;
6. Seu caráter é, normalmente, performativo e sua apresentação faz-se, fundamentalmente, por meio de pressupostos logico – deônticos.

Deve-se, pois, analisar essas características.

3. *Op. cit.*, p. 557 e segs

No caso, analisa-se a 4ª questão, “a ligação existente entre e *ajuridicidade* e a *ideologia*”.

Ideologia, comenta Mario Stoppino⁴ “talvez que nenhuma palavra” (lhe) “possa ser comparada pela frequência com a qual é empregada e, sobretudo, pela gama de significados diferentes que lhe são atribuídos”.

[...] no intrincado e múltiplo uso do termo pode-se delinear, entretanto, duas tendências gerais ou dois tipos gerais de significado que Norberto Bobbio se propôs a chamar de “significado fraco” e de “significado forte” da Ideologia.

No seu significado fraco, Ideologia designa o *genus* ou a *species* diversamente definida, dos sistemas de crenças políticas: um conjunto de ideias e de valores respeitantes à ordem pública e tendo como função orientar os comportamentos políticos coletivos.

O significado forte tem origem no conceito de Ideologia de Marx, entendido como falsa consciência das relações de domínio entre as classes, e se diferencia claramente do primeiro porque mantém, no próprio centro, diversamente modificada, corrigida ou alterada pelos vários autores, a noção de falsidade: a Ideologia é uma crença falsa.

[...] Na ciência e na sociologia política contemporânea, acrescenta Stoppino, predomina nitidamente o sentido fraco de Ideologia, tanto na acepção geral quando na particular.

E refere, ainda:

O caráter da Ideologia é atribuído a uma crença, a uma ação ou a um estilo político pela presença, neles, de certos elementos típicos, como o doutrinantíssimo, o

4. In *Dicionário de Política*, Norberto Bobbio *et alii*, UNB, Brasília, 1986.

dogmatismo, um forte componente passional, etc. que foram diversamente definidos e organizados por vários autores.

São características que poderão aparecer, subjacentes às palavras da lei, procurando direcionar intenções e finalidades de grupos de poder.

Comentando aquelas características, explicitam os mesmos autores:

Quanto à questão da linguagem técnica, há que se dizer que o perfeccionamento do discurso jurídico com base na linguagem natural redundou no condicionamento e na especialização de sua linguagem com relação àquela, tendo-se convertido em uma linguagem técnica.

[...] Instrua-se, no entanto, essa análise da advertência de que a não utilização de uma linguagem técnica não descaracteriza a existência do discurso jurídico.

[...] Quanto às questões de que ocorre *intraculturalmente* desenvolve-se com base em experiências da vida comum, há que se dizer que uma estrutura discursiva [...] em termos sociais sua apresentação é muito clara: a comunicação. Quanto à quarta questão, omitir a ligação existente entre *juridicidade* e a ideologia corresponderia já a uma postura nitidamente ideológica.

[...] Michel Pêcheux, por meio de seus estudos semânticos, não deixa de enfatizar o papel da *ideologia* no contexto da produção de todo discurso, indicando que este opera mesmo como instrumento de dominação e de força no contexto da comunicação social. É assim que se pode referir a uma *conotação ideológica* de que se reveste o discurso.

[...] A *ideologia*, enquanto tentativa de encoberta de uma realidade que se quer mascarar, para um desvelamento de significações signíficas subjacentes à “objetividade” do discurso, enquanto tomado em seu aspecto exterior, e

como fato semiótico, funciona ela mesma como um *signo*. Essa identidade surge do fato de que o signo é um algo (objetividade do discurso) que está para alguma coisa (ideologia do discurso). Uma abordagem semiótica do discurso jurídico, antes de negligenciar tal perspectiva, deve desvelar o acentuado papel desta, na determinação dos lindes ideológico – signíficos ocultos no universo do discurso jurídico.

[...] Signos e textos jurídicos são molas propulsoras da ação porque movimentam condutas, regendo-as de forma quase que onipotente (*omnipotens*) e onipresente (*omnipresens*). E mais, acompanham-se da força bruta, no dizer de Peirce. Sua existência em meio às práticas sociais e intersubjetivas condicionam o comportamento humano.

Concluem, afinal, com alusão à “violência simbólica, das formas linguístico – jurídicas” para afirmar que:

Todo o universo da linguagem jurídica, considerando-se a generalidade do discurso normativo, a universalidade das práticas científico – dogmáticas, a impessoalidade neutra do discurso decisório fundamentante e os usos hermenêuticos dos debates dialéticos aplicativos das leis, constitui-se em um aglomerado de funções simbólicas exercentes de um poder maquiado nas próprias estruturas estruturadas do ser constitutivo das palavras do Direito.

[...] E, ao maquiar a “realidade das coisas” sob a única forma possível de avaliar as coisas de relevo social, a forma jurídica, acaba por introjetar em direção ao jurídico a tarefa-dever de determinar o sentido resolutório das coisas.

É próprio da eficácia simbólica, como se sabe, não poder exercer-se senão com a cumplicidade – tanto mais certa quanto mais inconsciente, e até mesmo mais sutilmente

extorquida – daqueles que a suportam” (Bourdieu, “O poder simbólico”, 6^o ed. 2003, p. 243).

Ao gerar seus consensos”, prosseguem os autores, “o Direito permite que o arbitrário, a violência física, a dominação pura e simples sejam eliminadas do universo decisório social, fazendo com que os dominados estejam confortados pela estrutura estruturante das relações de poder social (dominação de classes)”.

Concluindo:

Mesmo no nível inconsciente, considerando-se que a inconsciência pode ser a revelação da assunção de certa ideologia de ação social já previamente determinada e maquiada por certa consciência, os operadores de direito acabam anelando-se em suas ações às perspectivas de ação de classes dominantes, política ou economicamente.

Vê-se, com essas discussões, que o Direito se realiza como linguagem, e que o discurso é parte constituinte da estrutura e das práticas jurídicas, funcionando como aspecto coesão/legitimação da dominação social. O problema do poder simbólico revela que o discurso jurídico pode servir como elemento ideológico e significar a contenção de ideias de liberdade, quando o direito se torna instrumento do poder descaracterizando-se de sua função.⁵

Com tais considerações registramos, desde já, para análise, o texto do art. 145 da Constituição Federal, que inaugura o Sistema Tributário Nacional:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I. impostos;

II. taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços

5. GASPARI, Elio. (*in* “Quitanda do INSS entrou em pane”, Folha de S. Paulo, 15/1/20, p. A10) fala em “o uso da linguagem para embotar a compreensão”.

públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou posto à sua disposição;

III. contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

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

3. TRIBUTAÇÃO E O ART. 170 DA CONSTITUIÇÃO

Tributo, registra o Larousse⁶ do Latim *tributum*, imposto). 1. O que um povo, ou um Estado, era obrigado a fornecer a um outro do qual era dependente. 2. Dano, sacrifício, perda sofrida em razão de alguma coisa ou para alguma coisa; 3. Contribuição genérica, de natureza fiscal, que o Estado exige dos particulares com capacidade tributária, e da qual o imposto, a taxa e a contribuição de melhoria são espécies.”

Tributar, portanto, dentre as várias acepções, corresponde a “onerar com tributo; impor tributo a”.

Poder do Estado do outro lado a figura do *contribuinte* e, nesse campo, mister é ressaltar, desde logo, conforme anota Viviane de Sellos Gondim⁷ a propósito dos direitos do consumidor:

6. “Grande Enciclopédia Larousse Cultura”, Nova Cultural, Rio de Janeiro, 1998. “*Histo. Contribuição (phoros)* a que estavam sujeitos os membros da primeira Confederação Ateniense. Direito do senhor feudal europeu de tirar antecipadamente o trigo ou os legumes dentre os produtos das tenências rurais *Comícios tributos*, comícios emergentes das assembleias da plebe (séc. V a. C.) em que os cidadãos romanos deliberavam por tribos para eleger os tribunos e votar os plebiscitos (Pouco a pouco, os comícios tributos tonaram-se uma assembleia soberana e cada vez mais passaram a assegurar eleições para as magistraturas).

7. Viviane Coêlho de Sellos Gondim, “A responsabilidade de quem vende (responsabilidade do fornecedor pelo fato do produto”, Themis, Mogi das Cruzes – SP, 2003, p. 15

[...] É a vulnerabilidade qualidade intrínseca, ingênita, peculiar, imanente e indissociável de todos que se colocam na posição de consumidor, em face do conceito legal, pouco importando sua condição social, cultural ou econômica, quer se trate de consumidor – pessoa – jurídica ou consumidor pessoa física.

São ponderações que retratam a mesma relação Estado/contribuinte em que o princípio da vulnerabilidade deverá ser igualmente considerado. Porquanto a considerar, ainda, na interrelação das normas constitucionais, o que dispõe o art. 23, X:

Art. 23. É competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios:

[...]

X – combater as causas da pobreza e os fatores de marginalização, promovendo a integração social dos setores desfavorecidos;

Conhecidos, pois, os setores desfavorecidos, “os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”.

3.1. O Art. 170 de Constituição

Situa-se no Título VII – Da Ordem Econômica e Financeira, vinculada a todo o sistema constitucional:

“A ordem econômico-financeira”, comenta Roberto Ferreira⁸ “regula de forma progressiva e ampla o processo econômico no País, compondo conflitos de interesse econômico. Essa ordem constitucional destina-se a integrar a economia pública e privada; ditando paradigmas aos desafios presentes e futuros da realidade econômica do Estado.

8. *In, Constituição Federal Interpretada*, Costa Machado (org.), Anna Cândida da Cunha Ferraz (Coord.), Manole, Barueri – SP, 2012, p. 899

[...] Toda interpretação constitucional da ordem econômica – financeira deve ter tratamento sistêmico. A Constituição Federal, no Título I, ao cuidar dos *Princípios Fundamentais*, articula-os aos conceitos de soberania, cidadania, dignidade da pessoa humana, valor social do trabalho, livre iniciativa e pluralismo político. Esses fundamentos do título I. têm valor jurídico – constitucional e equiparados aos *fundamentos políticos – econômicos* escolhidos no Título VII para formular a ordem econômica e financeira.

Assim, os princípios dos Títulos I e VII, embora postos em títulos distintos, estão na Constituição Federal se articulando e se complementando, formulando princípios econômicos e financeiros para tutelar os interesses das pessoas em geral e os interesses constitucionais sobre as atividades empresariais. [...] a ordem financeira se articula com o momento em que o Estado atua como agente econômico que precisa de recursos que advêm, principalmente, das atividades financeiras e tributárias reguladas no Título VI da Carta Política”.

Dispõe, com efeito, o art. 170 da Constituição:

A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social...

Explicita José Afonso da Silva⁹:

Não se trata de conceber a Constituição econômica formal como simples disciplina jurídica fundamental da intervenção do Estado no domínio econômico que seria concepção considerada, com razão, muito estreita e insuficiente.

9. *Comentário contextual à Constituição*, Malheiros, São Paulo, 2005, pp. 709 e segs.

Procura-se fixar a ideia de que a *Constituição econômica formal*, como objeto do Direito Constitucional positivo, consiste não em um conceito autônomo de Constituição ao lado da Constituição política mas, sim, no conjunto de normas desta que, “garantindo os elementos definidores de um determinado sistema econômico” estabelece os princípios fundamentais de “determinada forma de organização e funcionamento da economia” e constitui, “por isso mesmo, uma determinada ordem econômica” – conclui, citando Vital Moreira.

E prossegue:

A ordem econômica, segundo a Constituição, “tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social”.

[...] Um regime de justiça social será aquele em que cada um deve dispor dos meios materiais para viver confortavelmente, segundo as exigências de sua natureza, física, espiritual e política não aceita as profundas desigualdades, a pobreza absoluta, e a miséria.

E ressalva:

O reconhecimento dos direitos sociais, como instrumento da tutela dos menos favorecidos, não teve, até aqui, a eficácia necessária para reequilibrar a posição de inferioridade que lhes impede o efetivo exercício das liberdades garantidas”.

Escrevendo sobre “Tributação”¹⁰, Marcos Lisboa expõe alguns pontos básicos sobre a questão em geral:

10. *In* Folha de S. Paulo, 20/09/2020, p. A2. “A imensidade das distorções resulta em um equilíbrio disfuncional. Cada um sabe do benefício que recebe, opondo-se a uma reforma que equalize a regra. Desconhecem ou ignoram, contudo, os tributos que pagam, camuflados nos preços mais altos dos bens e serviços necessários à produção. Além disso, como argumentei na semana passada, a política social para cuidar das famílias vulneráveis é mais eficaz por meio do gasto público do que por isenções seletivas. Melhor aumentar o Bolsa Família, construir bibliotecas e dar atenção à educação

Nosso complexo sistema tributário é repleto de distorções, casos especiais e isenções. Como os gastos públicos obrigatórios são crescentes, os governos têm sido criativos para elevar a arrecadação, onerando particularmente serviços essenciais. A energia elétrica e os serviços de telecomunicações, por exemplo, consumidos pela imensa maioria, acabam tendo uma carga tributária acima de 40% para compensar as muitas desonerações. A indústria, em geral, é demasiadamente tributada.

Essa forma de tributação torna obscuro quanto cada cadeia de produção é onerada.

Poderíamos chamar “a questão tributária” – como a questão básica do País, envolvendo a atuação governamental (recursos e gastos, a atuação propriamente geradora de recursos (empresas e trabalhadores) e as determinações constitucionais da “existência digna” e “justiça social” (arts. 6º, 170,193)

4. “SEMPRE QUE POSSÍVEL” (§ 1º DO ART. 145) E MEMÓRIAS DA INCONFIDÊNCIA

O *déficit* brasileiro em termos de *educação* (pessoal, familiar, social, política) explica e muito, a inação dos cidadãos em geral, relativamente às questões levantadas.

Nem de estranhar. Educação, processo do conhecimento: em mais de cem Emendas Constitucionais à Constituição Federal, nenhuma delas foi submetida à consulta popular (P. único, art. 1º – “Todo o poder emana do povo...”) quer por plebiscito, quer por referendo (art. 14). Resultado: todas legais, todas ilegítimas.

infantil, desenvolvendo a competência de leitura na idade adequada, do que desonerar bens e serviços consumidos por ricos e pobres. Se quisermos superar o nosso atraso, devemos sair dos nossos casulos, entender os efeitos colaterais das distorções atuais e considerar um pouco mais o bem comum.”

A expressão “sempre que possível” – invoca a linguagem ideológica, condutiva a resultado nenhum, pela sua exagerada abertura. Citado dispositivo deveria determinar ao Estado:

Os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte [...]

Portanto, um canal de oportunidades para a realização da justiça social, quando, em especial, será atendido o princípio da dignidade da pessoa humana, fundamento do Estado Democrático de Direito, em que se constitui o País, na conformidade do art. 1º da Constituição.

Nesse sentido, Felipe Luiz Machado Barros analisa “Tributação e dignidade humana: incidência da razoabilidade”¹¹ utilizando o termo “cidadão – contribuinte”, visando “a conotação que se deseja conferir à relação entre o Fisco e aquele que paga o tributo”, e propondo “a utilização da razoabilidade como limitação à atividade tributária” citando Barroso:

A razoabilidade é um parâmetro de valoração dos atos do Poder Público para aferir se eles estão informados pelo valor superior inerente a todo ordenamento jurídico: a justiça.

E acresce:

11. In, *Elementos atuais de Direito Tributário*, Juruá, Curitiba – PR, 2005, pp. 183, 197. “De nossa parte, entendemos, com fulcro nos apontamentos doutrinários e jurisprudenciais, que o fenômeno da razoabilidade e proporcionalidade não apresenta distinções de fundo, sendo praticamente idêntico, inclusive quanto aos objetivos (controle dos meios administrativos, legislativos e fiscalizatórios do Estado) e elementos”. (p. 200). E cita Maria Paula Dallari Bucci, “O princípio da razoabilidade em apoio à legalidade”, *Cadernos de D. Constitucional e Ciência Política*. n. 16, 1996, p. 173: “O princípio da razoabilidade, na origem, mais que um princípio jurídico, é uma diretriz de senso comum ou, mais exatamente, de bom senso aplicada ao direito. Esse “bom senso jurídico” se faz necessário à medida que as exigências formais que decorrem do princípio da legalidade tendem a reforçar mais o texto das normas, a palavra da lei, que o seu espírito. A razoabilidade formulada como princípio jurídico, ou como diretriz de interpretação das leis e atos da Administração, é uma orientação que se contrapõe ao formalismo vazio, à mera observância dos aspectos exteriores da lei, formalismo esse que descaracteriza o sentido finalístico do direito”. (p. 206)

Os princípios da igualdade, da capacidade contributiva e da proibição de confisco estão, de certo modo, entrelaçados, sendo coerente dizer-se que os dois últimos representam uma decorrência ou desenvolvimento do primeiro.

“A dignidade da pessoa humana”, finaliza, “princípio fundamental do Estado Democrático de Direito, é um exemplo do valor que tem o potencial de fazer irradiar sua força em todos os segmentos jurídicos, inclusive o tributário, como aqui demonstrado”.

Em estudo anterior¹², anotamos:

Estamos nas Minas Gerais: seguindo o roteiro do estudo de Kenneth Maxwell sobre o período 1750-1808 da história brasileira, o tema *confrontação* abrange, entre outras medidas, a proibição de engenhos de açúcar em favor da lavra aurífera, já dando ideia dos tempos vividos:

O governo metropolitano tentou impedir a criação destes engenhos, temeroso de que desviassem os trabalhadores dos campos de lavra aurífera e em 1714 a construção de novos engenhos foi proibida na comarca de Vila Rica.

Como todas as leis catastróficas deste tipo, sua aplicação foi debilmente implementada, até devido à fragilidade de qualquer autoridade nos primeiros anos da corrida do ouro.

Quanto ao ouro, ele mesmo, determinara-se a Barbacena que, chegando a Minas, reunisse a denominada Junta da Fazenda e proclamasse o alvará de 03.12.1750 nos seus dispositivos principais: (1.º) que o povo de Minas era obrigado a garantir cem arrobas de ouro, anualmente, à Renda Fazenda; (2.º) que, para completar essa quota o povo devia ceder todo o ouro extraído das minas às casas

12. Revista de Direito Constitucional e Internacional n. 71/2010, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, pp. 203 e segs. Também publicado em “Opciones”, Revista Enciclopédica Tributária n. 23/2010, México

de fundição; e (3^o.) que se a quota não ficasse completa o povo deveria perfazer a diferença por meio de um imposto *per capita*, a derrama, “sendo esta determinação essencial complemento e garantia da primeira, devendo ser sempre exata e inexoravelmente observada.

[...]

E, subjacente ao confronto dos grupos de interesse, havia o antagonismo mais profundo entre uma sociedade que cada vez mais adquiria consciência de si e autoconfiança (em um ambiente econômico estimulador da autossuficiência, em que punha ênfase) e a metrópole interessada na conservação de mercados e no resguardo de um vital produtor de pedras preciosas, ouro e receitas”.

[...]

A sentença condenou todos à morte e esquartejamento; então, dramaticamente, como fora planejado, a leitura da carta de clemência da rainha transformou a situação. Todas as sentenças, salvo a do alferes Silva Xavier, foram comutadas em banimento.

O espetáculo estava quase no fim. Na manhã de 21.04.1792. Tiradentes – o bode expiatório foi sacrificado.

Conforme visto, em muitos momentos, Estado e Sociedade depararam-se com interesses opostos.

Em conferência na USP, Oliveiros S. Ferreira [...] sintetiza 40 anos de reflexão sobre o Brasil¹³:

Oliveiros interessa-se especialmente pela relação muito particular entre um Estado que precede a sociedade, que a organiza e acaba por absorver seus conflitos, e uma sociedade incapaz, ao longo de quatro séculos, de organizar-se como Sociedade Civil e de construir um destino como Nação.

13. *In* O Estado de S. Paulo, 11/4/1999, p. A11.

Fica o repto, com o registro do que propõe o art. 3º da Constituição como “objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I – construir uma sociedade livre, justa e solidária;

E as palavras de Tancredo Neves, em seu último discurso (15-1-1985):

Não vamos nos dispersar. Continuemos reunidos, como nas praças públicas, com a mesma emoção, a mesma dignidade e a mesma decisão.

Se todos quisermos”, dizia-nos, há quase 200 anos, Tiradentes, aquele herói enlouquecido de esperança, “podemos fazer deste país uma grande Nação. Vamos fazer”.¹⁴

14. Carlos Figueiredo, “100 discursos históricos”, Leitura, Belo Horizonte – MG, 2002, P. 392.

V

Las vías administrativas previas como obstáculos salvables para la tutela judicial efectiva tributaria

*José María Lago Montero**

RESUMEN. Se repasan las causas de la litigiosidad tributaria y los remedios que se han propuesto últimamente para reducirla. Se examina el funcionamiento de las vías administrativas a las judiciales para conocer de los recursos en materia tributaria – los llamados tribunales fiscales en América Latina-. Se propone que asuman funciones de conciliación, mediación y arbitraje en las materias que se prestan a ello. Se demanda la composición mixta de los mismos para ganar en objetividad y eficacia.

PALABRAS CLAVE. Litigiosidad tributaria, tribunales fiscales, conciliación.

SUMARIO. 1. Relevancia del problema de la litigiosidad tributaria, acuerdos para mitigarla. 2. Vías administrativas previas o arbitrales para evitar/reducir litigios, no para agravarlos/eternizarlos. 3. Reformulación de los Tribunales Fiscales Administrativos como órganos mediadores/arbitrales.

(*) Catedrático de Derecho Financiero y Tributario en la Universidad de Salamanca. Magistrado adscrito al Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León.

1. RELEVANCIA DEL PROBLEMA DE LA LITIGIOSIDAD TRIBUTARIA, ACUERDOS PARA MITIGARLA¹

No puedo comenzar este breve comentario sin recordar que las cifras de la litigiosidad tributaria en España no decaen en los últimos años, si bien hayan experimentado una cierta contención. Al estado y las causas de la misma hemos dedicado estudios recientes, a los que remito al lector interesado². Nos detendremos ahora en algunos de los posibles remedios también allí explicados, y concretamente en la incorporación de técnicas de mediación y/o arbitraje en los procedimientos tributarios, singularmente en los de revisión ordinaria de los actos de aplicación de los tributos, no sin antes recordar que

-
1. Me sirvo de la intervención en el curso de verano otoñal de la Universidad de Castilla La Mancha *Las relaciones entre Administración Tributaria y contribuyentes desde la óptica del cumplimiento cooperativo de las obligaciones tributarias*, en el que tuve el placer de intervenir dentro de la sesión dedicada a *La conflictividad tributaria: causas, costes y posibles soluciones*. Agradezco la invitación de Saturnina MORENO, Pedro CARRASCO y José Ángel GÓMEZ a participar en él. Tomo como punto de partida para transcribir de alguna manera, mejorándola un poco, si cabe, aquella intervención, las últimas reflexiones que he publicado sobre estas materias en "Arbitraje y mediación en los procedimientos tributarios españoles", *Tax Arbitration Journal* número 12/2020, así como la ponencia elaborada para las Jornadas del I.L.A.D.T. que iban a celebrarse en noviembre 2020 en Guatemala y que la pandemia ha suspendido.
 2. LAGO MONTERO, José María (2018): *Litigiosidad tributaria: estado, causas y remedios*, obra colectiva en la que me cupo el honor de dirigir a los profesores AGUIAR, ALFONSO, DI PIETRO, GARCÍA FRÍAS, GIL RODRÍGUEZ, GUERVOS, IGLESIAS, MALHERBE y MARCHESSOU, publicada por Aranzadi, Cizur Menor. Decíamos entonces que la relación jurídica tributaria es tensa por su propia naturaleza, pues enfrenta el deber de contribuir con el derecho a hacerlo de la manera menos onerosa posible, por muchos esfuerzos que se estén haciendo en favor de la *compliance* y la amistad en estos últimos tiempos. Decíamos también que la complejidad de la normativa, con exceso de regímenes especiales, beneficios fiscales, presunciones y conceptos jurídicos indeterminados no ayuda nada a la confianza en el sistema, sino que genera laxitud de conciencia fiscal, antesala del rechazo y del litigio, al que cooperan medidas como las amnistías fiscales, incomprensibles para el ciudadano que cumple con una presión fiscal directa e indirecta agobiante solo para algunos, pues otros viven cómodamente instalados en la economía sumergida, haciendo recaer sobre los demás el peso de su no contribución, como bien recordara nuestro T.C. en célebre sentencia: lo que unos no pagan debiendo pagar lo habrán de pagar otros, con más espíritu cívico o menos posibilidades de defraudar. La incapacidad de las Administraciones Tributarias, históricamente prepotentes, para resolver motivadamente todos los procedimientos, delimita el núcleo de las causas de la litigiosidad.

exceden de 200.000 las reclamaciones que cada año se interponen, siendo otras tantas las que están pendientes de resolución, pues se despacha de salida una cifra semejante a la de entrada, según registran las Memorias anuales de los Tribunales Económico-Administrativos y del Consejo General de Poder Judicial. Ello genera unos 12.000 millones de euros embalsados por suspendidos y pendientes de cobro, según reconocen las autoridades administrativas, amén de infinidad de gastos en tasas³, honorarios de abogados, procuradores, peritos, dictámenes periciales, costes de las garantías e intereses de demora, dinero público y privado que cuanto mejor estaría aplicado a otras finalidades distintas de la de litigar crispados. Crispación que habría que comenzarse a reducir profundizando en la educación fiscal de la ciudadanía, desde la escuela y durante toda la vida, implantando la tolerancia cero con la corrupción y el despilfarro del dinero público, que es de todos, pues *Hacienda sí somos todos*, no es un mero eslogan publicitario.

Las resistencias normativas, doctrinales y jurisprudenciales a la introducción de técnicas de mediación y arbitraje en el Derecho Tributario español cedieron en gran medida con la reforma de nuestra venerable Ley General Tributaria en 2003, introductora de las **actas con acuerdo** en el procedimiento de inspección. Acogidas con reticencia y poco utilizadas en los primeros años de vigencia, han ido, sin embargo y poco a poco, haciéndose un sitio entre los operadores, que parece que optan ya por ellas con naturalidad cuando se produce alguno de los supuestos normativamente previstos que las legitiman, y que se circunscriben, sintéticamente, a la fijación de hechos, de valoraciones y del sentido de conceptos jurídicos indeterminados.

3. Otras estimaciones elevan el volumen de deuda embalsada a 50.000 millones de euros. Extraordinariamente polémicas las tasas en España en los últimos años. El más reciente y exhaustivo estudio sobre cuándo, cómo y cuántas son viables en GIL RODRÍGUEZ, Isabel (2018): *Tasas judiciales*, Tirant lo Blanch, Valencia. Tasas que en ningún caso pueden ser exigidas a quien carece de capacidad económica para satisfacerlas ni impidiendo el acceso a los tribunales de justicia, en vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva, como ha tenido que recordar en sucesivas sentencias nuestro Tribunal Constitucional.

Aunque sea mejorable el régimen jurídico que las disciplina, particularmente en cuanto al procedimiento que se sigue y a la necesaria impugnabilidad, es reseñable el éxito relativo de la figura que demuestran las estadísticas, siendo así que en 2004 se incoaron 14 mientras que en el 2018 han sido 3.462, sólo el 7% de un total de 45.000, pero el 49% si se le suman las cifras correspondientes a su hermana mayor, de la que no tanto se distinguen, que son las actas de conformidad. Estos datos parecen sintomáticos de que se está produciendo un lento pero progresivo cambio de talante entre los operadores, tradicionalmente reacios al acuerdo normativizado.

Algunos autores han propuesto que el sistema retributivo de los Inspectores de Hacienda tenga en cuenta para bien el número de actas con acuerdo que alcanzan a firmar con los contribuyentes, y no tanto las cifras de liquidación o recaudación efectiva que generan. En nuestra particular opinión, más importante sería que se invirtieran de una vez las presunciones respectivas que operan en las mentes de los unos y de los otros, en el sentido de que todo contribuyente es un defraudador y todo funcionario o político un derrochador de dinero ajeno.

También ayudaría a reducir la litigiosidad el potenciar y mejorar la rapidez y la claridad en la respuesta a las consultas vinculantes, en los acuerdos previos de valoración, así como la transparencia en los *rullings* opacos que desconciertan, con razón, a la opinión pública, cuando se conocen algunos de sus contenidos transgresores años después de que hayan sido aplicados⁴.

Entiendo que en el procedimiento de recaudación aún se puede ser más flexible en la instrumentación de planes de pago acomodados

4. En este sentido clarividente MORENO GONZÁLEZ, Saturnina (2017): *Taxrullings, intercambio de información y ayudas de Estado en el contexto post-BEPS*, Tirant lo blanch, Valencia, denuncia con razón que los *rullings* se están usando a menudo patológicamente contra la competencia encubriendo ayudas. Las demás Administraciones Tributarias de los demás Estados desconocen las condiciones de la negociación, pues falta publicidad, transparencia, como se demuestra en el Informe *Primarolo*: 13 de los 15 examinados no superan el control por perniciosos.

a la personal situación de cada deudor agobiado, con un tratamiento adecuado de las medidas cautelares y con más inteligencia aplicativa en pro de la continuidad de la empresa mediante la concesión de quitas y esperas en los concursos de acreedores: nada gana la Hacienda Pública con la desaparición de contribuyentes del mapa. Tener que pedir permiso a una Dirección General para firmar un acuerdo dificulta extraordinariamente la predisposición al mismo.

Terminaría esta breve introducción dejando sentado que sólo con medidas conciliadoras/arbitrales no se va a reducir la conflictividad notable que padecen nuestros sistemas tributarios. Es evidente que la reducción de la litigiosidad pasa por incrementar la seguridad jurídica, simplificando el ordenamiento tributario, particularmente, en nuestra opinión, en materia de obligaciones formales y regímenes especiales. Y por avanzar sustancialmente en educación fiscal para la ciudadanía, como anunciábamos al principio. Pero todos los operadores claman por la mejora de la seguridad jurídica en múltiples frentes. Uno de los más demandado es el de la unificación de criterios interpretativos en los altos tribunales judiciales, reduciendo sustancialmente los excesivos recursos que hoy existen ante órganos administrativos, algunos de ellos en manos de las propias autoridades administrativas que recurren resoluciones administrativas ante otros órganos administrativos, en una muestra de endogamia impercedera, arcaica y absurda, que dilata el conocimiento del litigio por los jueces⁵.

5. Cuando el órgano económico-administrativo carece de competencia para pronunciarse, por tratarse de una cuestión de legalidad, constitucionalidad o contravención de derecho comunitario, lo suyo es que resuelva inmediatamente declarando su incompetencia y remitiendo la cuestión al órgano que pueda afrontarla, que será el judicial competente. Se ha propuesto recientemente en las *Jornadas sobre Conflictividad y Litigiosidad en materia tributaria*, en las que he tenido el honor de intervenir, encomiablemente organizadas por la Abogacía del Estado en la Agencia Tributaria, personificada en Diego LOMA y en el magistrado Jesús CALDERÓN, I.E.F., Madrid, 18-19 noviembre de 2019, que los T.E.A. pudieran plantear cuestiones de ilegalidad y precasacionales a los Tribunales de Justicia, pero visto que se les acaba de denegar tal legitimación en el ámbito comunitario, más coherente me parece que inmediatamente resuelvan declarando su incompetencia y remitiendo al órgano judicial oportuno.

En resumen, demandamos mayor seguridad jurídica y más ágil control judicial de la Administración, incorporando un amplio paquete de medidas técnicas educativas, mediadoras y arbitrales tanto en las vías administrativas previas como en el proceso contencioso-administrativo tributario. Conjunto de medidas que urge implementar para salir del estado de tedio/desesperanza en el que sumergen hoy a los sufridos contribuyentes, y a la intempestiva Administración, los instrumentos de resolución de los litigios tributarios españoles.

2. VÍAS ADMINISTRATIVAS PREVIAS O ARBITRALES PARA EVITAR/REDUCIR LITIGIOS, NO PARA AGRAVARLOS/ETERNIZARLOS

Es habitual encontrar en buena parte de los ordenamientos jurídicos cauces de revisión de los actos administrativos tributarios configurados en forma de vías previas administrativas previas a las judiciales, de uso obligatorio, no potestativo. Tal es el caso de los tribunales fiscales que abundan en América Latina, o de los Tribunales Económico-Administrativos españoles. La existencia de tales órganos revisores administrativos no judiciales y previos a éstos se fundamenta en la especialidad/complejidad de nuestra materia, y la necesidad de filtrar los asuntos que accedan a la Jurisdicción para que ésta no se colapse. A nuestro juicio, tales fundamentos no pueden servir de pretexto para conformar un valladar que limite el acceso a la tutela judicial efectiva. Las vías administrativas previas, se llamen como se llamen, tienen sentido si sirven para evitar conflictos, no para eternizarlos; si sirven para solventar litigios, no para dilatarlos; si sirven para tutelar los derechos de los contribuyentes, no para espantara sus titulares, porque en caso contrario la función de estas vías previas no sería ya la de un filtro sino la de un tapón que bloquea el acceso a la Justicia⁶.

6. Cfr. CHECA GONZALEZ, Clemente (2015): "Actividad tributaria impugnabile en vía contencioso-administrativa. Los actos de naturaleza tributaria", en la obra colectiva *Estudios sobre el proceso contencioso-administrativo en materia tributaria* dirigida por Isaac MERINO JARA, Bosch, Barcelona, sostiene que la potencialidad filtradora de la vía económico-administrativa es hoy excesiva, por lo que aboga por su conversión en

En nuestra opinión, el principio constitucional de tutela judicial efectiva no se resiente por la existencia de estas vías administrativas previas obligatorias siempre que sirvan eficazmente a la resolución de los litigios, y la mejor manera de hacerlo es tratando de evitarlos, esto es, diluyéndolos precisamente en el primer momento de su vida, tratando de lograr un acuerdo entre las partes que evite el desarrollo y perpetuación del conflicto⁷.

Por el contrario, el principio constitucional de tutela judicial efectiva se resiente cuando la vía administrativa previa, obligatoria y no imparcial, retrasa desmedidamente el acceso al órgano judicial, mediante un procedimiento administrativo formalista, seudojurisdiccional, que desestima la gran mayoría de las reclamaciones sin hacer el más mínimo esfuerzo por el acuerdo o la conciliación de criterios con el contribuyente⁸.

facultativa. La jurisprudencia comunitaria viene señalando que ha de realizarse un análisis de proporcionalidad para verificar si las vías administrativas previas son o no admisibles en cuanto a sus objetivos, tiempos y condiciones, cotejando si no resultan excesivas en cuanto a su duración, costes reales y tratamiento de la ejecutividad del acto, como veremos enseguida.

7. Tal acuerdo se puede y debe intentar ya desde el momento en que se interpone, en su caso, el recurso de reposición potestativo que se prevé con generalidad en muchos ordenamientos jurídicos. Recurso que sirve para bien poco en la generalidad de los casos, vista la tendencia funcional lógica de no cambiar de criterio de un día para otro, a pesar de las últimas reformas que le invitan a ello: en el plazo de un mes que tiene el órgano autor del acto para informar, a partir de la interposición de una reclamación económico-administrativa en España, se desarrolla otra suerte de seudoreposición que sirve para reconsiderar, pero poco se está utilizando para ello. Esos momentos primeros de exteriorización de la discrepancia son los mejores para intentar atajarla. Conspicuos efensores de la operatividad de las vías administrativas previas son DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, Elisa-PÉREZ TORRES, Eusebio (2000): *Revisión de actos y solución de conflictos tributarios*, Aranzadi, Cizur Menor.
8. Es evidente que la Constitución no impone las vías administrativas previas y solo las permite si no perturban y sí coadyuvan a la eficacia de otros valores y principios constitucionales. Cfr. TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel (2009): "Algunas reflexiones sobre el proceso contencioso-administrativo en materia tributaria", *Civitas Revista Española de Derecho Financiero y Tributario* número 140, atinadas críticas al funcionamiento actual de la vía económico-administrativa. Así mismo MARTÍNEZ MUÑOZ, Yolanda: "Una reflexión sobre la supeditación del recurso judicial al agotamiento previo de la vía económico-administrativa", *Quincena Fiscal* número 2.

Así las cosas, o convertimos las vías administrativas previas, hoy frecuentemente colapsadas, porque también los filtros se taponan, en facultativas, o procedemos a su reformulación obligándolas a que concilien/arbitren y se esfuercen en lograr acuerdos entre los contribuyentes y las Administraciones tributarias. Solo de una de estas maneras es sostenible su presencia compatible con el derecho a la tutela judicial efectiva. Particularmente y para el caso de España creo que es preferible, en el momento presente, optar por la segunda solución que además veo fácilmente practicable en los ordenamientos jurídicos americanos que conozco⁹.

Convirtiendo las vías administrativas previas en vías conciliadoras/arbitrales se diluirían las críticas aceradas, y a menudo fundadas, acerca de su parcialidad, lentitud e inoperancia al servicio del objetivo que deberían de servir que no es otro que el de resolver en justicia conflictos jurídico-tributarios. Es injustificable la obligatoriedad de la reclamación previa ante un órgano administrativo, lento y de monolítica composición funcional. Es justificable la obligatoriedad de un procedimiento previo si es de tipo conciliador/arbitral y/o ante un órgano ágil de composición mixta, en el sentido que explicaremos seguidamente¹⁰.

9. ROZAS VALDÉS, José Andrés: *La conciliación judicial tributaria*, 2º ejercicio presentado en el concurso de acceso para la provisión de la cátedra de la Universidad de Barcelona, 10 de febrero de 2020, sostiene que sería preferible convertir esta vía seudo-jurisdiccional en la única jurisdicción tributaria, a la que se acudiría previo intento de conciliación obligatoria en unas Oficinas de Apelación que habría que crear *ex novo*. Porque lo que no tenemos por qué soportar es esta doble revisión – albarda sobre albarda- agotadora en el tiempo de la paciencia de los contribuyentes. Tal conversión, que chocaría frontalmente con las resistencias corporativas de los jueces de carrera, difícilmente franqueables en nuestra opinión, ya fue apuntada por FALCÓN Y TELLA, Ramón (2000): “Recursos de la Administración Tributaria, frente a sí misma y ante sí misma: en torno al presente y futuro de los tribunales económico-administrativos”, *Quincena Fiscal* número 20; y recientemente por PALAO TABOADA, Carlos (2019) en su intervención en el Congreso de la Asociación Europea de Profesores de Derecho Tributario “Istheprevious exhaustion of administrative procedures a necessary condition to access to judicial procedures?”, disponible en la web de la E.A.T.L.P.

10. Baraja con acierto las ventajas e inconvenientes de las diferentes alternativas de reforma BLASCO DELGADO, Carolina (1998): “Hacia una configuración de la vía económico-administrativa que asegure el derecho a la tutela judicial efectiva”, *Revista de*

Los tribunales fiscales, como se les denomina en América Latina, o Económico-Administrativos, como les llamamos en España con desafortunada denominación, pueden desarrollar dos funciones complementarias: a) de revisión en el sentido en que lo vienen haciendo hasta ahora; b) de conciliación, mediación y arbitraje, para todas aquellas materia susceptibles de acuerdo, y que el propio legislador ha configurado al aprobar la introducción de las actas con acuerdo. Allí donde la situación jurídica a enjuiciar carezca de un elevado grado de incertidumbre, el tribunal, de necesaria composición mixta, enjuiciaría hechos y derecho al modo en que lo viene haciendo hasta ahora. Allí donde la incertidumbre objetiva sobre los hechos o el derecho aplicable sea más que notable, actuaría como órgano arbitral, llamando a las partes a la conciliación, con posible resultado transaccional, cuando quepa, dentro de los márgenes previstos por cada ordenamiento jurídico¹¹.

No creo que sea preciso desmontar las vías administrativas previas y sustituirlas por órganos arbitrales o por oficinas de apelación.

Contabilidad y Tributación del Centro de Estudios Financieros número 188. La reciente S.T.J.U.E. de 21 de enero de 2020, C-274-14, ha puesto en tela de juicio la pretendida independencia de los T.E.A., vista su falta de inamovilidad en los nombramientos de sus miembros, su composición funcional monolítica y su falta de equidistancia de las partes, criterios que ya venía esgrimiendo en las diversas sentencias que cita RO-ZAS, obcit, en las páginas 52-53.

11. LITAGO LLEDO, Rosa María (2011): "La perspectiva constitucional de la implantación de las reclamaciones económico-administrativas en el ámbito local", *Quincena Fiscal* número 8, explica con acierto que la supuesta garantía que ofrece la preparación técnica de los órganos revisores administrativos se debilita por la dilación en el acceso a la tutela judicial efectiva que significa interponer vías administrativas revisoras obligatorias, aunque el T.C. las haya legitimado -S.S.T.C. 275/2005, de 7 de noviembre; 75/2008, de 23 de junio; y 25/2010, de 27 de abril- argumentando que se trata con ellas de evitar el pleito judicial, dándole a la Administración la oportunidad de resolverlo antes, y ahorrando costes al contribuyente. Efectivamente, las vías administrativas previas tienen que servir para esto, precisamente para esto que dice el T.C. pues si no, carecen de sentido constitucional. La pregunta es si, a la vista de su funcionamiento, están cumpliendo con esa su función, para que sean constitucionalmente admisibles, observado que es el dilatado alargamiento de la tramitación de las reclamaciones, la incontestable falta de independencia de los miembros de los órganos revisores y la pobre cifra de estimaciones que ofrecen, muy discretas si descontamos lo que significan las estimaciones parciales por meras rebajas de multas.

Tampoco veo factible convertirlas en órganos judiciales de la noche a la mañana, al menos en países como España, en los que la resistencia de los jueces de carrera a la entrada de foráneos “de cualquier manera” en su corporación es palmaria¹². Sin embargo, creo factible con escasos y asumibles costes la reforma de nuestros beneméritos tribunales administrativos, acomodándose a los tiempos presentes, que no toleran ya monopolios de criterios en órganos revisores de ningún género.

No olvidemos que la legislación administrativa general española prevé que se utilice como vía administrativa previa a la judicial, en lugar del recurso de alzada ordinario, una vía componedora, arbitral –cfr. Arts. 86 y 112.2 L.P.A.C.A.P.-2015, antes arts. 88.1 y 107.2 L.R. J.A.P.-. Entiendo, entonces, que basta con reformar la vía administrativa previa que ya tenemos en materia tributaria, incorporando esa funcionalidad, sin necesidad de crear nuevos órganos y nuevas vías que complicarían en exceso el sistema de revisión¹³.

En el proceso contencioso administrativo, que es común para la materia tributaria y para todo el derecho administrativo, sí está

12. A favor de la creación de Oficinas de Apelación por una parte, y de la conversión en judiciales de los tribunales económico-administrativos, de otra, ROZAS VALDÉS, José Andrés: *La conciliación judicial tributaria*, cit. Aunque su aportación es muy valiosa, personalmente creo que el papel de tales oficinas de apelación lo pueden desarrollar perfectamente nuestros T.T.E.E.A.A. reconvertidos en el sentido que indicamos en el texto, con menor coste económico y emocional que el que significa desmontar una estructura y crea otra nueva. RIBES RIBES, Aurora (2020): *La tutela judicial efectiva en el ámbito tributario*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, considera la vía económico-administrativa insuficiente y disuasoria para acceder a la tutela judicial efectiva, por lo que aboga por su conversión en facultativa y por la creación de Salas especiales de lo tributario en los órganos jurisdiccionales.

13. Cfr. MARTÍN QUERALT, Juan (2015): “El derecho de defensa en materia tributaria”, *Tribuna Fiscal* número 277, aboga por la conversión de la vía económico-administrativa en facultativa, vista la falta de imparcialidad e independencia de los vocales que la conforman y las exigencias del Tribunal Europeo de Derechos Humanos derivadas del derecho a un juez independiente e imparcial. No se cumple en tribunales cuyos miembros son libremente nombrados y revocados por el Gobierno, con dependencia jerárquica o subordinación que permita presiones externas, pues según subraya el T.E.D.H., el tribunal no debe tener prejuicios personales o predisposición desde un punto de vista subjetivo y debe ser imparcial desde un punto de vista objetivo, esto es, ofrecer garantías suficientes para excluir cualquier duda legítima.

prevista la mediación en forma de conciliación intra judicial en el artículo 77 L.J.C.A. El juez puede llamar a las partes e intentar conciliar las posiciones respectivas alcanzando un acuerdo que después él ha de homologar por auto. Pero ocurre que tal posibilidad está prevista a día de hoy sólo con carácter facultativo, siendo así que la inercia y los recelos históricos juegan en contra de la aplicación habitual de la figura, que se está usando muy poco¹⁴. A nuestro juicio, la norma ha de disciplinar esta técnica con carácter **imperativo**, imponiendo a las partes una reunión previa en la que el juez invite al acuerdo en lo que es admisible –hechos, valoraciones, conceptos jurídicos indeterminados son, no pueden ser otros, los ámbitos adecuados para ello-, advirtiéndolas de los costes del proceso y de su posible responsabilidad de no evitarlos. El juez ha de invitar al acuerdo transaccional en lo que quepa, a revocar siquiera sea parcialmente el acto, cuando sea posible, evitando costes y costas cuantiosos¹⁵.

No creo necesaria la creación de órganos arbitrales o de mediación *ad hoc*, que habría que inventar, pues no existen, y dotar presupuestariamente. El juez se basta y se sobra para intentarla,

14 Véase por todos MARTÍN DIZ, Fernando (2018): *Mediación en el ámbito contencioso-administrativo*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor. ROZAS VALDÉS, José Andrés: *La conciliación judicial tributaria...*, cit, llama la atención sobre la gran penetración de los acuerdos componedores en el ámbito penal tributario, y las resistencias a los mismos en el ámbito contencioso administrativo, siendo así que se supone que en aquel ámbito la gravedad de las cuestiones es mucho mayor y, por ende, menos proclive a ser “negociada”. Demuestra que no se trata tanto de realizar un contrato de transacción como de transigir en el sentido de “ajustar algún punto dudoso o litigioso, conviniendo las partes voluntariamente en algún medio que componga y parta la diferencia de la disputa”, que es otro de los sentidos que el vocablo transacción tiene.

15. El número de procesos que termina de esta manera en Alemania, donde la entrevista previa con el juez es obligatoria, supera el 50%. En la Sala de Valladolid tenemos conocimiento directo del uso de esta técnica por la que la Presidenta de la Sala invita a la Administración a revocar valoraciones inmotivadas excesivas aceptando la pericia del sujeto pasivo a cambio del perdón de las costas. El acuerdo está, por otra parte, generalizado en los procesos penales por delito fiscal, lo que hace clamar a los operadores que, si es posible llegar a acuerdos en los procesos por asuntos más graves imaginables, los penales, como no va a ser posible alcanzarlos en procedimientos contenciosos ordinarios –Cfr. ROZAS VALDÉS, José Andrés (2019): “Conciliación y mediación judicial tributaria”, *Documentos I.E.F.* n° 11.

aproximando posturas sin dejar de vigilar por el interés público. Sobra también por ello la previsión de que el acuerdo transaccional haya de autorizarlo un Real Decreto del Consejo de Ministros previo dictamen del Consejo de Estado, ex artículo 7.3 L.G.P., que es necesario reformar ya. El juez actúa por definición en vigilancia de la legalidad y del interés público presente, sin que sea preciso la intervención al efecto de ninguna otra instancia gubernamental¹⁶.

3. REFORMULACIÓN DE LOS TRIBUNALES FISCALES ADMINISTRATIVOS COMO ÓRGANOS MEDIADORES/ARBITRALES

No creo necesaria la constitución en España de órganos arbitrales al modo portugués, por más que se trate de una experiencia ilustrativa e interesante. Crear nuevos órganos sin intentar primero que funcionen adecuadamente los que ya están constituidos sería en mi opinión un camino arduo y costoso¹⁷. Además, nuestros tribunales económico-administrativos ya son, ya funcionan como **tribunales arbitrales** en algunos supuestos tales como las disputas entre particulares por razón de la aplicación de los tributos –conflictos entre retenedor y retenido en los impuestos sobre la renta, entre repercutor y repercutido en el I.V.A., entre sustituto, garante o tercero que paga

16. Clarividente la magistrada María Concepción GARCÍA VICARIO (2013): “La mediación como sistema alternativo y complementario de resolución de conflictos en la jurisdicción contencioso-administrativa”, *Revista Jurídica de Castilla y León* número 29, en la explicación de las diferentes opciones que caben. El artículo 77 L.J.C.A. no es sino el trasunto en sede procesal de la terminación convencional del procedimiento prevista para los procedimientos administrativos como técnica alternativa al recurso de alzada. Es un incidente de conciliación judicial aplicable en cualquier momento del proceso contencioso administrativo mediante llamada del juez a transaccionar, aplicable con ligeras variantes en Francia, Reino Unido y Alemania.

17. Creemos además que la presión en favor de órganos A.D.R./*Alternative Dispute Resolutions* ha disminuido en los últimos años, después de haber sido muy notable. En nuestra opinión, más útil que crear órganos es instrumentar las técnicas adecuadas. No obstante, véase ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel-ANDRÉS AUCEJO, Eva (directores, 2017): *Resolución alternativa de conflictos (ADR) en Derecho Tributario comparado*, Marcial Pons, Madrid.

la deuda y el contribuyente, primero y principal obligado tributario al que luego se le reclama el reembolso-. En todos estos supuestos el T.E.A. actúa ya como órgano arbitral. Se trata de que lo haga en otros supuestos más, proclives por su naturaleza al acuerdo entre las partes.

Creo más necesaria la reforma en profundidad de los tribunales económico-administrativos, comenzando por su inexpressiva denominación: no se ventilan allí más cuestiones que las fiscales o tributarias, en un 99% de los casos, ergo en su rótulo habría de aparecer, para no confundir a los interesados, la denominación apropiada, con uno de esos dos adjetivos, **tribunales fiscales o tributarios**.

En su segundo lugar, es conveniente que actúen en el ámbito **provincial** para que acojan de nuevo el conocimiento de las reclamaciones relativas a los tributos locales. Si algún ámbito del sistema está más indicado que ninguno para la operatividad de vías revisoras previas a las judiciales es el de los tributos locales, lastimosamente excluidos de la vía económico-administrativa hace años, si bien parcheada luego la exclusión con una recuperación solo parcial¹⁸. Estos tribunales han de conocer de las reclamaciones inherentes a **todos los tributos del sistema**, sin exclusión alguna.

En tercer lugar, es imperativo un rediseño de la **plantilla** adscrita a los mismos **que laincrementesustancialmente**. 252 ponentes, en un total de 757 empleados, son dotaciones personales menos que discretas para atender en tiempo y forma razonables los cientos de miles de reclamaciones que se tramitan y que aguardan respuesta. La **composición mixta** de estos órganos es una exigencia irrenunciable

18. Con la lamentable situación actual de que en unos ayuntamientos hay tribunal económico-administrativo local y en otros no, falta de generalidad que se paliarían instituyendo uno por provincia, adscrito solo orgánicamente a la Diputación Provincial, lo que les liberaría, además, de la dependencia de la Administración Tributaria del Estado, de las de las Comunidades Autónomas y de las Locales. No se olvide que las Diputaciones son las Administraciones Pública menos gestoras de tributos, y por ello también las más independientes de las partes en conflicto. Cfr. CHECA GONZÁLEZ, Clemente (2004): "Ley de modernización del Gobierno Local: órganos de gestión tributaria y de resolución de reclamaciones económico-administrativas", *Tributos Locales* nº 41.

en un órgano que presume de imparcialidad y que a día de hoy sigue integrado monolíticamente por funcionarios de la Administración tributaria¹⁹. Al modo de las *comisiones departamentales* francesas, de los *tribunals* británicos, de las *comisiones tributarias* italianas, es inaplazable dar entrada ya a representantes de los colegios de abogados y economistas, de la universidad y la judicatura, para componer órganos revisores de composición plural, fiel reflejo de la pluralidad de visiones que del mundo tributario tienen/tenemos cuantos nos dedicamos a él. Nadie tiene el monopolio de la verdad, ni los funcionarios de hacienda, ni los jueces, ni los asesores fiscales ni los profesores universitarios. El órgano revisor ganaría en objetividad, independencia y apego a la realidad social conformado por un representante de cada uno de esos 4 sectores²⁰.

Pero la principal de las reformas, junto a la recién expuesta, es la de dotar con carácter habitual de **facultades mediadoras y arbitrales** a estos tribunales reformados cuando conozcan de **cuestiones de hecho**, cuando tratan de determinar **valoraciones** y cuando pretendan fijar el sentido de **conceptos jurídicos indeterminados**.

19. El varapalo que le da la S.T.J.U.E. de 21 de enero de 2020 citada a la composición funcional monolítica de nuestros T.E.A. debería de sonrojar a cuantos se han obcecado en defender su "imparcialidad e independencia". Así, respecto al nombramiento de los vocales expresa que "un sistema de esta índole no tiene entidad suficiente como para obstaculizar eficazmente las presiones indebidas por parte del poder ejecutivo". La composición de la Sala del artículo 243 L.G.T, monumento nacional a la endogamia, hace decir al T.J.U.E. que evidencia "una confusión entre la condición de parte y la de miembro del órgano que ha de conocer el recurso". Los vínculos orgánicos y funcionales de los vocales de los T.E.A. con el Ministerio de Hacienda español les impide cumplir "con la exigencia de independencia, en su aspecto interno, que caracteriza a los órganos jurisdiccionales". Razones todas por las que les veda de la legitimación que indebidamente han venido disfrutando para plantear cuestiones prejudiciales, pues no son órganos de naturaleza jurisdiccional.

20. Ideal sería que el órgano lo presidiera un magistrado, actuando como secretario el funcionario de la hacienda pública. Vocales pueden ser también, además de un profesor y un asesor, otros profesionales del derecho como notarios o registradores, aún jubilados. En Alemania dos ciudadanos legos en Derecho integran el tribunal jurisdiccional "vigilando" a los 3 jueces especialistas. También en Portugal integran el colegio arbitral profesionales de procedencia variada, académica y judicial. Panoplia de propuestas en la obra colectiva dirigida por Pablo CHICO DE LA CÁMARA, Pablo

En esos tres ámbitos en los que la posibilidad de acuerdos está ya abierta en el procedimiento de inspección, debe abrirse ya también al acuerdo facilitado por la mediación/arbitraje del vocal del tribunal. Ningún obstáculo vemos a que, una vez comprobado que esta técnica funciona en el procedimiento inspector, se la ponga a funcionar también en el procedimiento económico-administrativo. Un vocal del tribunal se basta y se sobra para reunir a las partes y ponerlas de acuerdo en cuestiones de hecho tales como si el acto se notificó o no, si se aportó la documentación que se dice/niega aportada o no, si se manifestó en comparecencia lo que se dice/niega manifestado o no, si operó o no la prescripción. Un vocal del tribunal puede aproximar las pretensiones de las partes acerca de los valores de los bienes haciéndolas razonar sobre la mayor aproximación al mercado de la una o de la otra, vistas las características actuales del bien en cuestión. Un vocal del tribunal, con la ratificación del pleno, puede ayudar a fijar el sentido concreto de conceptos jurídicos indeterminados –valor de mercado, diligencia debida, interés legítimo y tantos otros- o de cientos de normas de contenido incierto y oscuro que pueblan nuestro ordenamiento jurídico. La norma ha de ser **imperativa** obligando a desarrollar una entrevista previa con un vocal **que invite al acuerdo** transaccional a las partes antes de continuar con la tramitación del recurso²¹.

Con las reformas indicadas, **tribunales fiscales provinciales de plantilla adecuada, composición mixta, competencia en todos los tributos del sistema y facultades arbitrales**, sí se entendería el carácter obligatorio que hoy tiene en España la tan polémica vía económico-administrativa, procedimiento de revisión especial que

(2015): *Una propuesta de medidas alternativas de solución de conflictos (A.D.R.) en el sistema tributario español con especial referencia al arbitraje*, Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid.

21. Intentar la conciliación previa es obligatorio en **Italia** si la reclamación no excede de 120.000 euros, obligación de intentar conciliar que ha contribuido a reducir la litigiosidad de manera notable. Imperativa es también en los **Estados Unidos**, ante la Oficina de Apelaciones. A día de hoy en España, el vocal ponente puede reconsiderar, si no hubo reposición previa, y estimar la reclamación, en una suerte de seudo

se aparta del ordinario recurso de alzada vigente en el resto del derecho administrativo, sin que concurren razones suficientes para el apartamiento.

En conclusión, sostenemos que el recurso administrativo previo solo tiene encaje constitucional si es potestativo o bien si siendo obligatorio, es rápido, objetivo y proclive al acuerdo en la resolución de controversias, características todas de las que nunca ha disfrutado la española vía económico-administrativa, por más que haya mejorado algo en los tiempos recientes. Un sistema de reclamaciones de consumo obligatorio, lento y servido solo por funcionarios de la Administración tributaria, es un obstáculo excesivo para acceder a la Justicia, que violenta el artículo 24.1 C.E.²².

BIBLIOGRAFÍA

ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel-ANDRÉS AUCEJO, Eva (directores, 2017): *Resolución alternativa de conflictos (ADR) en Derecho Tributario comparado*, Marcial Pons, Madrid.

reposición en el mes siguiente a la interposición. Se trata de que se aproveche ese mes para reunir a las partes y estudiar la posibilidad de un acuerdo transaccional. Cfr. ESPEJO POYATO, I.-GARCÍA NOVOA, C.(2015): "La conflictividad tributaria y medios para combatirla" y "Los sistemas alternativos de resolución de conflictos en el ámbito tributario", ambos en la obra colectiva citada en la nota anterior.

22. Y ello porque, como hemos explicado en otros lugares (2002): "El control judicial de la actividad administrativa, financiera y tributaria", *Boletín Mexicano de Derecho Comparado* número 103- los privilegios de que gozan las Administraciones Públicas para aplicar el sistema tributario solo son admisibles si se articula el debido contrapeso equilibrador de la balanza con los derechos constitucionales. La Administración necesita prerrogativas para actuar el interés público, pero los sujetos pasivos de los tributos necesitan de mecanismos de control ágiles de esas prerrogativas, para evitar un uso indebido de las mismas. El sistema actual de revisión administrativa tributaria no permite ese control adecuado del actuar administrativo en muchos países, naufraga allí donde hay congestión en algunas o en todas las vías, donde hay falta de independencia en los órganos revisores y, en menor medida, donde no hay un deseable grado de conocimiento especializado. Ejemplar en la explicación de este equilibrio necesario entre prerrogativas y garantías MARTÍN REBOLLO, Luis (2019) en las sucesivas ediciones de sus ejemplares *Leyes Administrativas*, Manual y Normas Básicas, Thomson Reuters Aranzadi, auténtico catecismo contemporáneo del derecho público.

- BLASCO DELGADO, Carolina (1998): “Hacia una configuración de la vía económico-administrativa que asegure el derecho a la tutela judicial efectiva”, *Revista de Contabilidad y Tributación del Centro de Estudios Financieros* número 188.
- CHECA GONZÁLEZ, Clemente (2004): “Ley de modernización del Gobierno Local: órganos de gestión tributaria y de resolución de reclamaciones económico-administrativas”, *Tributos Locales* nº 41; id (2015): “Actividad tributaria impugnada en vía contencioso-administrativa. Los actos de naturaleza tributaria”, en la obra colectiva *Estudios sobre el proceso contencioso-administrativo en materia tributaria* dirigida por Isaac MERINO JARA, Bosch, Barcelona.
- CHICO DE LA CÁMARA, Pablo (director, 2015): *Una propuesta de medidas alternativas de solución de conflictos (A.D.R.) en el sistema tributario español con especial referencia al arbitraje*, Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid.
- DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, Elisa-PÉREZ TORRES, Eusebio (2000): *Revisión de actos y solución de conflictos tributarios*, Aranzadi, Cizur Menor.
- ESPEJO POYATO, Isabel-GARCÍA NOVOA, César (2015): “La conflictividad tributaria y medios para combatirla” y “Los sistemas alternativos de resolución de conflictos en el ámbito tributario”, en la obra colectiva dirigida por Pablo CHICO DE LA CÁMARA que se cita precedentemente.
- FALCÓN Y TELLA, Ramón (2000): “Recursos de la Administración Tributaria, frente a sí misma y ante sí misma: en torno al presente y futuro de los tribunales económico-administrativos”, *Quincena Fiscal* número 20.
- GARCÍA VICARIO, María Concepción (2013): “La mediación como sistema alternativo y complementario de resolución de conflictos en la jurisdicción contencioso-administrativa”, *Revista Jurídica de Castilla y León* número 29.
- GIL RODRÍGUEZ, Isabel (2018): *Tasas judiciales*, Tirant lo Blanch, Valencia.
- LAGO MONTERO, José María (2002): “El control judicial de la actividad administrativa, financiera y tributaria”, *Boletín Mexicano de Derecho Comparado* número 103; (director, 2018), *Litigiosidad tributaria: estado, causas y remedios* Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor; id (2020) “Arbitraje y mediación en los procedimientos tributarios españoles”, *TaxArbitration-Journal* número 12.
- LITAGO LLEDO, Rosa María (2011): “La perspectiva constitucional de la implantación de las reclamaciones económico-administrativas en el ámbito local”, *Quincena Fiscal* número 8.
- MARTÍN DIZ, Fernando (2018): *Mediación en el ámbito contencioso-administrativo*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor.
- MARTÍN QUERALT, Juan (2015): “El derecho de defensa en materia tributaria”, *Tribuna Fiscal* número 277.

- MARTÍN REBOLLO, Luis (2019): *Leyes Administrativas, Manual y Normas Básicas*, Thomson Reuters Aranzadi.
- MARTÍNEZ MUÑOZ, Yolanda (2018): “Una reflexión sobre la supeditación del recurso judicial al agotamiento previo de la vía económico-administrativa”, *Quincena Fiscal* número 2.
- MORENO GONZÁLEZ, Saturnina (2017): *Taxrulings, intercambio de información y ayudas de Estado en el contexto post-BEPS*, Tirant lo Blanch, Valencia.
- PALAO TABOADA, Carlos (2019): “Istheprevious exhaustion of administrative procedures a necessary condition to access to judicial procedures?”, ponencia en el Congreso de la Asociación Europea de Profesores de Derecho Tributario disponible en la web de la E.A.T.L.P.
- RIBES RIBES, Aurora (2020): *La tutela judicial efectiva en el ámbito tributario*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor.
- ROZAS VALDÉS, José Andrés (2019): “Conciliación y mediación judicial tributaria”, *Documentos I.E.F.* nº 11; *La conciliación judicial tributaria*, 2º ejercicio presentado en el concurso de acceso para la provisión de la cátedra de la Universidad de Barcelona, 10 de febrero de 2020.
- TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel (2009): “Algunas reflexiones sobre el proceso contencioso-administrativo en materia tributaria”, *Civitas Revista Española de Derecho Financiero y Tributario* número 140.
- V.V.A.A.: *Jornadas sobre Conflictividad y Litigiosidad en materia tributaria*, organizadas por la Abogacía del Estado en la Agencia Tributaria, Diego LOMA y Jesús CALDERÓN, I.E.F., Madrid, 18-19 noviembre de 2019.

VI

Controle da disciplina no serviço público

*Léo da Silva Alves**

RESUMO: O estudo trata das peculiaridades do chamado “devido processo legal” e a correlação com o dever de apurar irregularidades no serviço público. O controle da disciplina de funcionários passa pela compreensão desses vetores para que a atividade desvie da mera tarefa da rotina administrativa e ocupe o seu lugar como matéria que exige conhecimento especializado e incorpora ingredientes científicos.

Se de um lado há o dever funcional de apurar irregularidades cometidas por subordinados, de outro lado é preciso conviver com o regramento da lei. Não se admite que, para verificar uma incorreção de conduta a autoridade atropelasse garantias constitucionais de um cidadão ou pratique crimes como violação de sigilos, prejuízos irreparáveis à privacidade e à honra e, não raramente, por abuso de autoridade e excesso ou desvio de poder, cause ilegalmente a interrupção de carreiras dignas. O poder público deve ser exemplo de lisura, legalidade, boa-fé e honestidade processual para que os seus agentes controladores tenham condições morais de exigir de terceiros a correção nos seus ofícios.

PALAVRAS-CHAVE: Disciplina; servidores; empregados públicos; corregedoria; controle; responsabilidade funcional; administração pública; poder sancionador; sindicância; processo disciplinar.

(*) Professor de Direito Disciplinar em Escolas de Governo, Escolas de Magistratura, Escolas de Defensorias Públicas e Escolas de Contas em 21 Estados. Foi professor da Universidade Católica de Brasília e procurador federal.

SUMÁRIO: 1. Controle da disciplina e o devido processo legal. 1.1. A verdade sabida. 1.2. Verdade real. 1.3. A independência e a imparcialidade. 2. Infração disciplinar: o dever de apurar. 2.1. A indisponibilidade do interesse público. 2.2. Meios apuratórios. 2.3. A reação. 3. Modernização do sistema. 3.1. Processos contra outros agentes. 3.2. Quando instaurar sindicância. 3.3. Quando instaurar processo. 3.4. Possibilidade do compromisso de ajustamento de conduta. 4. Corregedorias: adoção de política de controle da disciplina. 4.1. Sindicância, processo disciplinar e comissões. 4.2. Regramento interno.

1. CONTROLE DA DISCIPLINA E O DEVIDO PROCESSO LEGAL

O devido processo legal é uma garantia do homem. Nesse prisma, o processo não pode ser visto como um rolo compressor que a administração pública usa para triturar a honra, a subsistência, a carreira e a vida de um funcionário ou de um cidadão.

É certo que há meios alternativos para resolução de incidentes com servidores e empregados públicos, dentre os quais o ajustamento de conduta e as câmaras de mediação e conciliação de incidentes funcionais. No entanto, quando há necessidade de emprego da potestade, o poder sancionador, o processo disciplinar é o devido processo legal para aferir administrativamente a responsabilidade de servidor público.

Note-se, todavia, o sentido da expressão “devido processo legal”. Esta é uma garantia com dignidade universal. As Cartas de Direito no mundo civilizado, nos Estados democráticos, contemplam que todos têm direito ao devido processo legal. Logo, o processo não é uma arma a ser disparada contra a pessoa, mas um instrumento a favor das suas garantias.

É relevante a análise do efetivo sentido dessas palavras, a partir do exame em separado:

- **Devido** – Significa o processo específico em razão do mérito. Quando se trata de crime, o devido processo é a ação penal; quando há um litígio entre particulares, o processo devido

é o cível; quando interesses na relação de trabalho entram em conflito, o processo devido é a ação perante a Justiça do Trabalho. E assim pode-se prosseguir, tanto no campo judicial quanto no administrativo, evocando o processo eleitoral (perante as Cortes Eleitorais); o processo fiscal (perante as autoridades administrativas fazendárias); o processo de rescisão de contrato (previsto na Lei de Licitações de Contratos pelo qual a Administração tem a faculdade de, unilateralmente, viabilizar a rescisão de um contrato público ainda que a contragosto da outra parte). Para cada caso (cada mérito), um processo próprio. E, nessa linha, o processo administrativo disciplinar é o processo eleito para aferir responsabilidade pela conduta de funcionários no exercício das suas atividades ou com reflexo nelas.

- **Processo** – O vocábulo processo tem um conceito jurídico a ser considerado. Trata-se do *encadeamento lógico de atos para a formação da vontade jurídica*. Isso, por sua vez, quer dizer que os atos devem ser encadeados, unidos, postos em sequência; que esse encadeamento não é meramente físico, mas especialmente lógico; que os atos a serem encadeados dentro de uma lógica são atos processuais e, portanto, só podem ser praticados de acordo com as leis do processo¹; que, ao final, esse processo precisa resultar na expressão da vontade do legislador, ou na expressão do Direito na sua amplitude. A vontade jurídica, dessa forma, é diferente da vontade de quem instaura, da vontade de quem relata, da vontade de quem defende e da vontade de quem julga.
- **Legal** – O processo tem de seguir rigorosamente o formato da lei. Não é lícito, não é lógico, não é decente que a administração,

1. São leis do processo, na seguinte ordem: 1) o próprio estatuto dos servidores, que traz, ainda que com deficiências, uma parte processual; 2) a Lei do Processo Administrativo (para a administração federal é a Lei nº 9.784/99); 3) o Código de Processo Penal; 4) o Código de Processo Civil.

para censurar um funcionário por transgressão de uma norma disciplinar volte-se contra ele com expedientes que agridem a ordem jurídica. O processo existe exatamente como um espaço para respeitar regras. Nele, os ímpetos arbitrários são freados. Antes de tudo, então, como já dito, o processo é garantia. E a garantia se materializa pela observância, por parte do poder repressor, de regras que se encontram não apenas na lei, mas no amplo cenário onde o Direito se expressa.

A história do devido processo legal, tal como hoje é conceituado pela Constituição Federal de 1988, fundamenta-se na Magna Carta de João Sem Terra, do ano de 1215, quando esta se referiu à *law of the land* (art. 39). O devido processo legal surgiu no nosso ordenamento jurídico como meio de defesa do cidadão após o desenvolvimento da cláusula *due process of law* do Direito inglês e norte-americano, uma vez que o *due process* foi criado inicialmente na Inglaterra com intuito de proteção primordial ao baronato e segundo a lei da terra que, não obstante, era o próprio soberano quem ditava.

A denominação "*due process of law*" foi utilizada em lei inglesa de 1354, baixada no reinado de Eduardo III, quando se denominou de *Statute of Westminster of the Liberties of London*, por meio de um legislador desconhecido (*some unknown draftsman*). Não obstante a Magna Carta fosse criada como uma espécie de garantia dos nobres contra os abusos da Coroa inglesa, continha certos institutos originais e eficazes do ponto de vista jurídico, admirados atualmente por estudiosos da história do Direito e da historiografia do Direito Constitucional.

Nos Estados Unidos, anteriormente à promulgação da sua Magna Carta de 1787, algumas constituições estaduais já consagravam a garantia do *due process of law*. São exemplos as de Maryland, Pensilvânia e Massachusetts, repetindo-se a regra da Magna Carta e da Lei de Eduardo III. Vieram a "Declaração dos Direitos" da Virgínia, a "Declaração de Delaware", a "*Declaração dos Direitos*" da Carolina do Norte, todas de 1776, seguindo-se o mesmo modelo nas Constituições

das colônias de Vermont, de Massachusetts e de New Hampshire, transformadas depois em Estados federados. O mesmo aconteceu na Constituição da Filadélfia. Formou-se uma corrente pelo princípio do *due process of law* em seus territórios.

No Brasil, a Constituição Federal de 1988, pela primeira vez na história pátria, trouxe o princípio do devido processo legal de maneira explícita no art. 5º, inciso LIV (“ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”). São também bens jurídicos, portanto tutelados pelo direito, a vida, a integridade física, a subsistência, a carreira e a honra. O funcionário, acusado de transgressão, tem a sua dignidade pessoal posta em prova. Para algumas pessoas, o simples questionar da sua conduta é uma agressão de tal monta que causa profundo abalo na autoestima, na motivação e no convívio social. Logo, ninguém poderá ter a sua dignidade ofendida, com a imposição de pena por suposta infração, se não tiver a possibilidade de, perante o devido e legal processo, oferecer a contraprova e apresentar amplamente as razões da sua defesa.

Assim, pelo breve histórico, associado ao sentido do comando constitucional, podemos compreender que o devido processo legal é verdadeiramente uma garantia do homem. Nesse prisma, o processo não pode ser visto como um rolo compressor que o Estado (administração pública) usa para triturar a honra, a subsistência, a carreira e a vida de um funcionário ou de um cidadão.

Quando um processo disciplinar é empregado sem medida, como um instrumento do poder e não da cidadania, tem-se uma deturpação do seu valor garantista. No seu bojo, quando legítimo, deve estar o seguimento de regras claras e de meios lícitos. Não é incomum, todavia, que deturpado esse sentido, o processo seja usado, implicitamente, como ferramenta da opressão.

1.1. A verdade sabida

Luis Henrique Ishihara escreve ²:

Antes do advento da Constituição de 88, imperava, através do livre arbítrio do *Julgador Administrativo*, o procedimento da **VERDADE SABIDA**, pelo qual a autoridade que tomava conhecimento direto de possível infração disciplinar cometida pelo servidor, aplicava de imediato punição, sem que lhe fosse propiciado direito de defesa. Face a marcante evolução histórico-jurídica, abominável procedimento já se encontra banido de nosso sistema administrativo. Entretanto, algumas autoridades, *esquecem-se* disto, e por muitas vezes subtraem do acusado em processo administrativo os princípios constitucionais da ampla defesa e contraditório (...).

Mas a verdade sabida não se apresenta como vício apenas quando, oficialmente, a autoridade desconsidera as garantias constitucionais do acusado e aplica penalidades a partir do conhecimento direto. Há outra hipótese, mais perigosa, porque disfarçada sob o manto de uma aparente legalidade. É quando, a partir de um conhecimento direto da causa (o que não acontece com os magistrados), a autoridade administrativa instaura o processo apenas como formalidade, já tendo no bolso do colete ou na gaveta da escrivaninha a decisão a ser proferida. Afinal, ele teve contato com os fatos, sentiu a repercussão no ambiente, escutou ruídos de corredor e firmou um convencimento precoce. Acha-se, por conseguinte, detentor da verdade.

Esse vírus, não raramente, contamina a comissão – chamada comissão de inquérito – que, a partir de elementos que lhes são apresentados com o ato instaurador parte da premissa que ali repousa a verdade pura. Nesse caso, todas as reações do acusado são inócuas, todos os argumentos são desconsiderados, todo o seu esforço de defesa é inútil.

2. “O processo administrativo *lato sensu*, o devido processo legal e o papel do mandado de segurança na esfera do ato disciplinar”, disponível na web, em Jus Navegandi.

1.2. Verdade real

O devido processo legal deve, por conseguinte, ser interpretado, também, ao abrigo da imparcialidade. Quem o instaura, instrui, avalia ou julga precisa despir-se de informações particulares, de conhecimentos externos, e limitar-se aos autos e ao direito; e, nesse espaço, localizar a verdade real. Claro, é fundamental que recolha do mundo e traga ao processo aquilo que seja de interesse ao esclarecimento; e, uma vez nos autos, forme a convicção dentro dessas balizas. O que não se admite é o juízo único, que só enxerga a acusação como verdadeira.

Sobre a verdade, tomemos a propósito as seguintes referências:

“A verdade pura e simples raramente é pura e nunca é simples.” – *Oscar Wilde*.

“O que é verdade à luz do lampião, nem sempre o é à luz do sol.” – *Joubert*

“A verdade está com quem melhor souber vestir a mentira.” – *D. Cardoso*

“É muito mais fácil encontrar o erro do que a verdade. O erro está na superfície; a verdade repousa no fundo e investigá-la não é coisa para qualquer um.” – *Goethe*

“Só os loucos e as crianças dizem a verdade.” – da sabedoria popular

“Eu sou o Caminho, a Verdade e a Vida.” – *Jesus Cristo*

Pode-se dizer que toda comissão processante trabalha com três verdades: a verdade que lhe foi entregue com a instauração; a verdade que virá com as razões da defesa; e a *verdade verdadeira*. Cabe-lhe buscar a esta, com imparcialidade e competência. E compete ao controle jurídico e à autoridade julgadora zelar para que assim seja.

1.3. A independência e a imparcialidade

Quem instrui processo disciplinar precisa ter jeito para enfrentar pressões. A independência e a imparcialidade são condições

fundamentais no processo legítimo. Aqueles que oficiam na coleta da prova e na avaliação do resultado devem se abster de quaisquer influências ou pressões externas e laborar ao crivo da própria consciência. Não é uma condição fácil dentro da administração pública, onde muitos expedientes são contaminados por variáveis que vão do imprevisto à perseguição, passando pela falta de estrutura funcional.

Os juízes dispõem das chamadas garantias da magistratura; os membros das comissões de inquérito possuem, como correlato, a segurança da estabilidade no cargo. Não é muito, mas é alguma coisa. É a garantia que o direito lhes dá para não sucumbirem às demandas de superiores hierárquicos com debilidade de caráter.

Há pressões que vêm de fora: da opinião pública, da imprensa, dos corredores; e há pressões que vêm de dentro da própria alma, por conta de valores éticos demasiadamente arraigados ou por preceitos religiosos que ora determinam perdão, ora impõem a repulsa a uma determinada conduta.

É nesse cenário, enfim, que se equilibram os integrantes dos colegiados em processos disciplinares. O certo é que o devido processo legal passa pela serenidade dos instrutores; pela capacidade de exercerem a tarefa ao crivo da impessoalidade; pela vontade imensa de fazer justiça, nada menos, nada além.

2. INFRAÇÃO DISCIPLINAR: O DEVER DE APURAR

Da essência do Direito Administrativo retira-se o chamado poder hierárquico, que confere à autoridade a força para:

- a) ordenar;
- b) controlar;
- c) corrigir.

Vê-se, portanto, que a capacidade que um agente da administração pública tem de dar ordens a um subordinado decorre, exatamente, desse poder de conteúdo hierárquico. Essa mesma autoridade tem

a força de controlar os atos praticados ao seu redor, bem como o de corrigir as irregularidades verificadas.

Essa condição não pode ser entendida como mera faculdade. Trata-se de um poder-dever, que a autoridade é obrigada a exercer.

A primeira Constituição da República – Constituição dos Estados Unidos do Brasil –, de 1891, tratou da responsabilidade dos funcionários e da obrigação dos seus superiores de exercerem sobre eles o absoluto controle. Veja-se: “Art. 82 – Os funcionários públicos são estritamente responsáveis pelos abusos e omissões em que incorrerem no exercício de seus cargos, assim como pela indulgência ou negligência em não responsabilizarem efetivamente os seus subalternos”.

O artigo traz três comandos, que assim podem ser desmembrados:

- a) A responsabilidade que os funcionários têm no cumprimento dos seus ofícios, podendo ser penalizados por ações temerárias ou omissões em que incorrerem no exercício das suas atividades;
- b) A responsabilidade dos superiores hierárquicos, que devem exercer o controle sobre os seus subordinados, promovendo, quando for o caso, as medidas disciplinares, sob pena de eles próprios sofrerem punições em razão da indulgência ou negligência;
- c) O emprego do adjetivo “subalterno”, pelo qual se confirma o princípio da hierarquia na administração pública civil.

Esse formato se afirmou na legislação brasileira. Os funcionários estão efetivamente sujeitos às sanções administrativas previstas em estatutos de servidores e em legislação avulsa; e as autoridades administrativas, que detêm o poder disciplinar, estão sujeitas a responderem em vários níveis quando omissas na promoção das medidas de controle. Entram aqui desde a figura do *crime de responsabilidade*, previsto na Lei nº 1.050/50, até a *improbidade administrativa* (art. 11, inciso II, da Lei nº 8.429/92) e os crimes de *prevaricação* (art. 319, do Código Penal) e *condescendência criminosa* (art. 320, do Código Penal).

Praticamente todos os estatutos de servidores (da União, dos Estados e dos Municípios) tratam da obrigação de o gestor público tomar providências quando tem conhecimento de irregularidades praticadas por seus subordinados. A Lei nº 8.112/90, por exemplo, que regula a matéria no âmbito da administração federal (direta, autárquica e fundacional), reza no artigo 143: “Art. 143 – A autoridade que tiver ciência de irregularidade no serviço público é obrigada a promover a sua apuração imediata mediante sindicância ou processo disciplinar, assegurado ao acusado ampla defesa”.

Deste dispositivo, repetido, como dito, nos outros entes da Federação, estão os seguintes indicativos:

- **A obrigação da autoridade** – Isso significa que, não cumprindo a obrigação, o gestor é omissivo; e, sendo omissivo, atrai para si a responsabilidade.
- **A imediatidade da reação** – O legislador quis dizer que a reação tem que ser de pronto, porque a demora é tão nociva quando a omissão. Com efeito, a Lei da Improbidade Administrativa (Lei nº 8.429/92) considera suscetível de responsabilidade não só o agente omissivo como aquele que retarda as medidas que deve adotar de ofício (art.11, inciso II).
- **A apuração mediante sindicância ou processo administrativo disciplinar** – Aqui o legislador apresentou dois instrumentos formais: sindicância e processo disciplinar. Eles seriam os instrumentos jurídicos a serem utilizados para o esclarecimento das irregularidades e a eventual aplicação de sanções.
- **A garantia da ampla defesa** – Trata-se da adequação da lei à ordem constitucional, segundo a qual nenhum acusado pode sofrer qualquer tipo de punição sem o exercício pleno do contraditório e da defesa.

Por conta dessa construção jurídica, as figuras da sindicância e do processo administrativo disciplinar entraram para a rotina do serviço

público. Todavia, são expedientes que precisam ser reexaminados, no mínimo, ao nível de uma interpretação eficaz. O Direito é dinâmico. Um mesmo dispositivo legal recebe interpretações diferentes no curso do tempo, para que se ajuste à realidade e às necessidades de ordem social.

Modernamente, faz-se uma releitura desse comando, de forma a se compreender que o espírito da lei é no sentido de que as autoridades devem imediatamente reagir, e o farão pela sindicância ou processo disciplinar após um juízo de admissibilidade, que pressupõe o abalo à ordem interna, a relevância jurídica do fato e a impossibilidade de recompor o incidente por meio menos gravoso. Por conseguinte, as figuras da sindicância e do processo disciplinar não podem ser vistas como instrumentos únicos, exclusivos, herméticos. São meios que o legislador colocou para o administrador público, sem eliminar outras possibilidades de recuperar a ordem administrativa. Entra aqui, por exemplo, o **ajustamento de conduta**, que se sustenta no princípio da oportunidade (que, por sua vez, é fundado na discricionariedade da ação disciplinar do direito alemão).

Em janeiro de 2006, plantou-se a semente desse novo procedimento, em encontro histórico de corregedores em Natal – RN³. A partir de então, o modelo passou às boas práticas na administração brasileira, implantado ora por lei, ora por decreto, ora por normatização interna em diversas corregedorias país afora.

O Estado de Tocantins foi o primeiro a reformar a lei (Lei nº 1.818/2007), que, por exemplo, enuncia:

SUBSEÇÃO ÚNICA

DO AJUSTAMENTO DE CONDUTA

Art. 147. Pode ser elaborado termo de compromisso de ajuste de conduta quando a infração administrativa

3. Durante os dias 26 e 27 de janeiro de 2006, o autor sustentou a possibilidade jurídica de se substituir sindicâncias e processos disciplinares em situações nas quais a razoabilidade recomendava outra solução, de menor custo e de maior resultado.

disciplinar, no seu conjunto, apontar ausência de efetiva lesividade ao erário, ao serviço ou a princípios que regem a administração pública.

2.1. A indisponibilidade do interesse público

A possibilidade de recompor a ordem administrativa por mecanismos que não passem pela sindicância ou pelo processo não agride, como já se pensou, o princípio da indisponibilidade do interesse público. Esse interesse não é desprezado. Pelo contrário, resguarda-se o interesse público quando é possível encontrar solução mais segura, mais ágil, mais econômica, que alcance a finalidade, sem necessariamente passar pelos complexos e temerários expedientes da sindicância e do processo.

Na iniciativa privada o administrador, frente a uma conduta irregular de um empregado, pode esquecer, pode perdoar, pode transigir. Na administração pública não existe essa liberalidade. O agente da administração não pode abdicar da força que lhe é outorgada, pois ela é indisponível. Entretanto, pode adotar outra alternativa que não seja necessariamente a de aplicar sanção. O seu compromisso é com o resultado positivo, consubstanciado no princípio da eficiência, de dignidade constitucional.

2.2. Meios apuratórios

Embora o assunto tenha espaço próprio de estudo, convêm breves apontamentos.

A Controladoria-Geral da União (CGU), de relevantes serviços ao país nos últimos anos, editou a Portaria nº 335/2006 pela qual interpreta o comando do art. 143 da Lei nº 8.112/90, tirando o gesso, afrouxando as amarras. Assim, o gestor foi libertado de limitado espaço que a lei apresentava, ganhando os rumos de uma interpretação inteligente.

PORTARIA Nº 335, DE 30 DE MAIO DE 2006

Regulamenta o Sistema de Correição do Poder Executivo Federal, de que trata o Decreto nº 5.480, de 30 de junho de 2005.

O MINISTRO DE ESTADO DO CONTROLE E DA TRANSPARÊNCIA, Interino, no uso da competência que lhe confere o inciso II do parágrafo único do art. 87 da Constituição, e tendo em conta o disposto no art. 10 do Decreto nº 5.480, de 30 de junho de 2005, e no Decreto nº 5.683, de 24 de janeiro de 2006, resolve:

[...]

Art. 4º Para os fins desta Portaria, ficam estabelecidas as seguintes definições:

I – investigação preliminar: procedimento sigiloso, instaurado pelo Órgão Central e pelas unidades setoriais, com objetivo de coletar elementos para verificar o cabimento da instauração de sindicância ou processo administrativo disciplinar;

II – sindicância investigativa ou preparatória: procedimento preliminar sumário, instaurada com o fim de investigação de irregularidades funcionais, que precede ao processo administrativo disciplinar, sendo prescindível de observância dos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa;

III – sindicância acusatória ou punitiva: procedimento preliminar sumário, instaurada com fim de apurar irregularidades de menor gravidade no serviço público, com caráter eminentemente punitivo, respeitados o contraditório, a oportunidade de defesa e a estrita observância do devido processo legal;

IV – processo administrativo disciplinar: instrumento destinado a apurar responsabilidade de servidor público federal por infração praticada no exercício de suas atribuições, ou que tenha relação com as atribuições do cargo em que se encontre investido;

V – sindicância patrimonial: procedimento investigativo, de caráter sigiloso e não-punitivo, destinado a apurar indícios de enriquecimento ilícito por parte de agente público federal, à vista da verificação de incompatibilidade patrimonial com seus recursos e disponibilidades;

VI – inspeção: procedimento administrativo destinado a obter diretamente informações e documentos, bem como verificar o cumprimento de recomendações ou determinações de instauração de sindicância, inclusive patrimonial, e processos administrativos disciplinares, a fim de aferir a regularidade, a eficiência e a eficácia dos trabalhos.

Desta forma, a administração federal ganhou segurança para exercer o controle disciplinar em harmonia com os princípios da razoabilidade, da proporcionalidade e da economicidade. Os outros entes da Federação podem recolher o mesmo raciocínio.

Nessa linha, a primeira reação da autoridade administrativa, diante à notícia de um ilícito funcional, é averiguar. Ou, como denomina a CGU, realizar uma investigação preliminar, sigilosa, para recolher elementos mínimos que justifiquem, se for o caso, a instauração de uma investigação formal. Recolhidos os sinalizadores nesse sentido será instaurada sindicância investigativa ou preparatória. Esta servirá para recolher provas de materialidade e autoria, com as quais será legítima a instauração de processo disciplinar.

Austregésilo Brito⁴ escreve, a propósito, sobre o que denomina “instrução prévia”:

Trata-se de providência prévia com a finalidade de resguardar o administrador quanto à instauração de Sindicância, de PAD ou de arquivamento de denúncia. Embora haja denúncia ou representação formal, o administrador pode proceder a Instrução Prévia. É informal e dispensa

4. *Manual de Processo Disciplinar* – Ed. Quixote, Piauí, 2007 – pág. 13.

comissão. Qualquer servidor pode ser designado para cumprir essa Instrução, dela devendo apresentar relatório circunstanciado sobre o fato denunciado. É indicada também para a denúncia anônima, evitando instauração de processos indevidos e dispêndio de recursos públicos.

A Portaria nº 335 da CGU tratou, ainda, da chamada sindicância acusatória ou punitiva, que se equipara a um processo sumário. É usada, ao abrigo do contraditório e da ampla defesa, para aferir responsabilidade por transgressão disciplinar leve. O texto traz, também, a sindicância patrimonial, cujo objeto é examinar a origem suspeita da exteriorização de riqueza por parte de funcionário. Por fim, refere-se à figura da inspeção, que é, especialmente, um instrumento para a coleta de informações diretamente e para as ouvidorias e corregedorias constatarem o cumprimento das suas recomendações ou determinações.

2.3. A reação

O fundamental é compreender que a autoridade administrativa não reage imediatamente com sindicância ou processo. Precisa fazer um juízo de admissibilidade; avaliar a pertinência da notícia; ter indicativos mínimos de razoabilidade. No momento seguinte, buscará provas objetivas, por meio de um expediente próprio de investigação e, por FIM, irá ao processo. A experiência mostra que de 100 notícias de irregularidades funcionais, no máximo dez exigem instauração de processo disciplinar. No caminho, ou o ilícito se esvai pelo esclarecimento, ou surgem meios alternativos de recomposição da ordem administrativa.

Portanto, é muito provável que feita a depuração prévia, restem poucas situações que justifiquem a instauração da ação disciplinar. Essa é uma informação de relevância, porque alerta aos corregedores e às autoridades com competência para instauração de medidas formais de controle. Afinal, em sabendo desse cenário, podem reduzir custos com processos inócuos, economizar o tempo de recursos humanos

com a execução de atos formais sem necessidade; evitam situações de constrangimento que, sem justificativa razoável, destroem o ânimo de servidores sensíveis a tais interprelações.

3. MODERNIZAÇÃO DO SISTEMA

Os gestores públicos, na Administração civil, assim como os oficiais de comando nas organizações militares, têm o dever de zelar pela disciplina, pela hierarquia, pela obediência. Estes são pilares sobre os quais se assentam todas as estruturas administrativas públicas. É nesse espaço que surgem as figuras da sindicância e do processo administrativo disciplinar.

Entenda-se, entretanto, que os administradores não têm a obrigação de punir, como em regra pensam aqueles que leem os estatutos sem levar em conta os fundamentos do Direito Disciplinar. O compromisso dos gestores em ofício público é zelar pela ordem administrativa. Para tanto, precisam tomar conhecimento de todas as situações irregulares, avaliar a dimensão e as consequências, conhecer o perfil dos funcionários envolvidos e, a partir de então, adotarem medidas que restabeleçam a paz interna. Para isso, contam com os seguintes instrumentos:

- **Averiguação** – sistema simplificado de coleta de informações. Permite fazer o juízo de admissibilidade de uma denúncia (representação, queixa); ou avaliar a razoabilidade de uma denúncia anônima, de um boato, ou de uma representação que não chega acompanhada de elementos objetivos. A averiguação é uma atribuição preferencial das chefias imediatas que, antes de darem curso a notícias sem embasamento, procuram indicadores que contenham o mínimo de razoabilidade.
- **Investigação preliminar** – na melhor ótica, é um recurso de que se valem os corredores ou autoridades com competência de controle para verificarem se há fundamentos mínimos nas notícias que lhes são encaminhadas. Não havendo averiguação

que ateste alguma procedência da causa, nomeia-se por despacho um servidor da confiança para, em um trabalho de inteligência, sem autos, sem formalidades, recolher informações que irão subsidiar a adoção de medidas corretas. Essa investigação é um recurso importante para o chamado júízo de admissibilidade. A Controladoria-Geral da União adotou o modelo em 2006, mas, ao que parece, de forma similar à sindicância investigativa, o que esvaziou as funções de simplicidade, agilidade e economicidade da medida.

- **Sindicância investigativa** – é uma investigação formal, para recolher provas de autoria e materialidade, a partir do convencimento de que há uma situação que exige investigação para eventualmente instrumentalizar os caminhos sancionadores. Com essas provas, a autoridade tem os elementos para instaurar processo disciplinar. Sem essas provas, o processo será um constrangimento ilegal. Afinal, ninguém pode ser processado se contra si não forem encontradas previamente as provas de um ilícito.
- **Processo disciplinar** – é o chamado *devido processo legal* para fazer o cotejo entre as provas acusatórias contra um funcionário e os elementos por ele apresentados no exercício da defesa. Como resultado desse cruzamento, consulta-se a vontade do legislador, que será expressa, inicialmente, em relatório e, após, no ato de decisão da chamada “autoridade julgadora”.

Como se vê, o sistema é simples. Torna-se complicado quando pessoas despreparadas são guindadas à tarefa de aplicá-lo; ou quando normas peculiaridades implantadas em estatutos produzidos em fundo de quintal misturam os institutos e transformam uma estrada bem traçada num caminho tortuoso, repleto de curvas desnecessárias. Neste contexto, não é incomum um gestor instaurar imediatamente sindicância quando uma investigação preliminar, em cinco dias, poderia esclarecer a causa; ou instaurar *processo* para investigar uma

suporta ocorrência (quando esta é tarefa a ser cumprida em bojo de sindicância).

De vez por todas, entenda-se que processo disciplinar somente pode ser instaurado quando presentes elementos que atestam a materialidade e a autoria. Não se pode iniciar um processo por um motivo que não se sabe exatamente qual é; ou em desfavor de alguém contra o qual não existe prova anterior de autoria. Tome-se por nota que o processo administrativo, com a Carta Política de 1988, ganhou *status* equivalente ao processo judicial e, por conseguinte, não pode ser usado de maneira destemperada, fora do espaço da segurança jurídica.

3.1. Processos contra outros agentes

Os processos disciplinares não são empregados apenas para aferir a responsabilidade de funcionários, em sentido estrito (servidores e os empregados públicos). Os processos disciplinares também são expedientes para o controle da disciplina em outros cenários. Por exemplo:

- Nas universidades – no controle da disciplina dos alunos.
- Nos partidos políticos – para eventualmente expulsar dos seus quadros um membro filiado que não compartilha com a doutrina ou o programa.
- Nos conselhos de classe – autarquias que, entre outros ofícios, regulam e controlam a ética entre os profissionais sob o seu registro (OAB, CRM, etc.).
- No sistema prisional – quando há necessidade de estabelecer penas administrativas a internos, a fim de restabelecer a segurança e a ordem interna no meio carcerário.
- Nas casas parlamentares – na cobrança do decoro e no resguardo da imagem do Poder Legislativo.

Para todos esses casos, no momento em que se vislumbra a hipótese de aplicar sanção administrativa, impõe-se o devido processo legal: o processo administrativo disciplinar. Sempre, no entanto,

considerando que o processo não será instaurado para “apurar”, uma vez que em processo não se apura; em processo se depura. Preliminarmente são recolhidas provas do fato e do envolvimento do agente. Com esses elementos, é instaurado o processo, que deve, no ato de abertura, já contar com uma acusação objetiva, calcada em elementos que podem ser imediatamente consultados.

3.2. Quando instaurar sindicância

Sindicância é o instrumento próprio para:

- a) investigar;
- b) esclarecer;
- c) orientar a tomada de providências.

Não se usa esse expediente apenas em função do controle da disciplina; a sindicância é utilizada para subsidiar providências em torno de qualquer situação que indique irregularidade no serviço público. Por exemplo: contratos administrativos (possibilitar o processo de rescisão de contrato); recuperação de dano ao erário (para instruir pedido judicial de indenização contra terceiros, glosa de faturas de empresas contratadas, ou para subsidiar tomada de contas especial).

A sindicância serve, ainda, para identificar pontos vulneráveis na administração, falhas no serviço de controle e segurança, problemas que afetem a qualidade dos serviços públicos, inclusive autorizações e concessões.

Observe-se que, enquanto o processo disciplinar só pode ser instaurado contra servidor ou empregado público, a sindicância pode investigar qualquer situação (e pessoa) que tenha reflexo com serviço público. Entra aqui empregado de empresa que presta serviço terceirizado. O resultado dessa investigação poderá justificar o pedido de troca de empregado, uma vez que somente sob motivação o poder público pode interferir na gestão da empresa contratada; ou, em casos graves, agasalhar o processo de rescisão de contrato, além

de municiar o Ministério Público para oferecimento de denúncia por crime.

Em caso de furtos ou desaparecimento de objetos, instaura-se sindicância para prevenir responsabilidade do gestor por possível omissão; justificar a baixa no patrimônio, evitar responsabilidade pecuniária do ordenador de despesa; subsidiar, quando for o caso, a cobrança da empresa de segurança patrimonial; promover, se identificado autor de crime, a responsabilidade junto ao Ministério Público, e se servidor, também, processo disciplinar; e, ainda, para identificar eventuais falhas de controle ou segurança e sugerir medidas corretivas ou preventivas.

Em se tratando de grande incidência de irregularidades com a mesma conotação, é recomendável uma única sindicância.

A sindicância investigativa não pode ser instaurada contra alguém, porque limita o raio de apuração e abre espaço para o impropriamente denominado *sindicado* acompanhar todos os passos da investigação. Trata-se de uma ferramenta similar ao inquérito policial, seguindo, no couber, a metodologia desse expediente, de acordo com os traços do diploma processual penal.

3.3. Quando instaurar processo

Processo disciplinar somente será instaurado quando estiverem presentes provas de autoria e materialidade. Portanto é fundamental que o ato de instauração indique, direta ou indiretamente, a acusação e o acusado.

De um lado, a administração não pode instaurar processo sem razões mínimas; de outro lado o funcionário tem o direito subjetivo de só ser processado se contra ele forem apresentadas provas de ilícito funcional.

3.4. Possibilidade do compromisso de ajustamento de conduta

O sentido do controle da disciplina está relacionado a dois objetos:

- a) melhorar o funcionário;
- b) melhorar o serviço.

É sabido que os instrumentos da sindicância e do processo disciplinar, com as respectivas punições, não têm servido para alcançar esses objetivos. O que efetivamente garante o controle disciplinar é a presteza da resposta, ou seja, uma providência imediata que faça o funcionário refletir e melhorar.

Na Alemanha surgiu em 1963 o chamado princípio da oportunidade, que pode ser recepcionado no modelo brasileiro e aplicado na forma de compromisso de ajustamento de conduta. Sobre o tema – tratado nessa coleção – já há consistentes escritos, além do emprego por importantes estruturas da administração pública brasileira. O resultado se mostra positivo, tanto pela redução de custos quanto pelo alcance do objetivo do controle.

4. CORREGEDORIAS: ADOÇÃO DE POLÍTICA DE CONTROLE DA DISCIPLINA

Adotar uma política de controle significa pensar antes. Quando a autoridade administrativa reage com sindicância e processo disciplinar, o fato já aconteceu; sairá na busca de elementos para constituir comissões, talvez viabilizar treinamento aos profissionais e, assim, correr atrás do prejuízo. Por isso é importante que a administração pública, que deve estar à frente na modernidade da gestão, adote medidas prévias, a começar pela regulamentação interna dos principais eixos operacionais do sistema.

São importantes as mudanças no Regimento Interno das Corregedorias para introduzir novos componentes na estrutura organizacional e para disciplinar com objetividade a sua atividade-fim, implantando uma política de controle da disciplina. O Regimento é

também um instrumento da cidadania, que permite à parte acionada conhecer e compreender o funcionamento do órgão correcional, bem como as atribuições das suas unidades administrativas, evidenciado a quem ele poderá se dirigir na eventual apresentação de reclamação ou representação.

Neste particular, atende-se à transparência, que atualmente é uma exigência social, aproximando as pessoas dos recursos administrativos que estão disponíveis na estrutura do poder público.

Percebe-se que muitos regimentos se concentram na parte organizacional, dotando a Corregedoria de uma estrutura de trabalho com divisões internas e respectivas atribuições. Deixam, entretanto, de tratar da sua atividade primordial, que é o como executar a sua ação de controle, com metodologia e com os instrumentos jurídicos específicos.

No enfrentamento desta lacuna, é relevante produzir um texto com um capítulo específico sobre a política de controle, focada no compromisso com o resultado positivo. É certo que esse controle não está necessariamente associado ao dever de punir. A finalidade do controle, como vista, busca melhorar o funcionário e aperfeiçoar o serviço. Neste sentido, o modelo que se propõe é o de que sejam consideradas quatro frentes de ação:

- prevenção;
- correção;
- ajustamento de conduta ou mediação e conciliação;
- aplicação de sanções.

Neste cenário, são privilegiados os princípios da economicidade (não consumir recursos públicos com medidas desnecessárias, tendo ao dispor meios menos gravosos), da proporcionalidade da reação (enfrentar cada caso na proporção da sua gravidade), da razoabilidade (exercer o controle inteligentemente) e da eficiência (compromisso com resultado e não com meras providências formais).

4.1. Sindicância, processo disciplinar e comissões

A ser levado a cabo um projeto nesse sentido, deve com clareza a aplicação dos instrumentos formais da sindicância e do processo disciplinar, e inserir, dentro do critério da proporcionalidade da reação, as figuras da averiguação e da investigação preliminar. Correspondem à investigação policial prévia (IPP), usada, por exemplo, nas práticas do Departamento de Polícia Federal, e a verificação prévia de informação (VPI), empregada usualmente pelo Ministério Público. São ferramentas que auxiliam ao agente controlador na aferição da admissibilidade.

Um Regimento Interno bem produzido dispõe sobre o formato das comissões de sindicância e de processo disciplinar e abre a possibilidade de a Corregedoria instituir comissão permanente, o que é solução reclamada pela modernidade administrativa e pela segurança jurídica. De um lado, é o princípio da eficiência que exige que a administração possua estruturas profissionais, com servidores qualificados, com domínio da matéria especializada e com acumulação de experiências; de outro lado, evita-se o questionamento, que já se afirma, quanto à violação do princípio do juiz natural pela prática de se entregar a instrução de processos disciplinares a comissões especiais, constituídas após o fato (o que equivale a tribunais de exceção).

4.2. Regramento interno

O Regimento Interno da Corregedoria se faz completar pela produção de no mínimo dois outros recursos, a saber:

- Regimento interno das comissões de sindicância e de processo disciplinar – é fundamental que as comissões disponham do método adequado das investigações administrativas (sindicância investigativa), dos processos sumários (sindicâncias acusatórias), dos processos disciplinares (com a forma correta de resolução de incidentes), e do processo especial por abandono de cargo, inassiduidade habitual e acumulação ilegal de cargos.

- Manual de Resolução de Incidentes – trata-se da orientação às chefias e quadros de assessoramento para que sejam conhecidas as providências que podem e devem ser adotadas ou recomendadas, sem induzir autoridades a erro ou sem desencadear incidentes desnecessários.

É assim que uma Corregedoria assume os desafios que se mostram evidentes na administração. Deles não pode se afastar, sob pena de deixar de cumprir, com honestidade, as obrigações institucionais. Considere-se que à Corregedoria é atribuído o dever de um controle amplo em relação a servidores ou empregados públicos; para tanto, tem de gerenciar um exército, desde as chefias, que são a ponta do controle, até a ação daqueles encarregados de investigar ou instruir processos, passando pela qualificação dos quadros jurídicos que precisam estar alinhados a esse ramo especializado da ciência jurídica. Isso, por si só, representa considerável carga de trabalho, a se considerar que deve ser executado com proficiência. Meios preventivos e corretivos e trabalhos de estatística se inserem nesse contexto,

Constata-se, muitas vezes, a existência de um sistema improvisado de coleta de dados e nenhuma possibilidade real de análise, o que é incompatível com o gerenciamento moderno, que tem na estatística importante fonte para avaliação de resultados e planejamento de ações. Há que ser considerado, também, que sobre uma Corregedoria repousa uma parcela do enfrentamento de questões de grande repercussão, até em grau de escândalos na mídia a exigir pronta e correta resposta.

O combate à corrupção, o aperfeiçoamento à qualidade dos serviços, a afirmação da ética pública, a celeridade da prestação dos serviços públicos, o respeito aos cidadãos e a satisfação da sociedade em geral são focos que impõem que a administração correcional se modernize, que os seus métodos sejam jurídicos e eficazes, e que disponha dos recursos físicos, logísticos, operacionais e humanos adequados.

VII

A tributação dos serviços personalíssimos via pessoa jurídica

*Mariana Barboza Baeta Neves Matsushita**

*Marcelo Andrade Ponciano***

RESUMO: A prestação de serviços personalíssimos por profissionais de diversas áreas, sejam de serviços intelectuais como jornalismo, sejam em áreas culturais como esportes e telenovelas, é tradicionalmente vinculada a imagem de uma pessoa física. A tributação desses serviços por meio de uma pessoa jurídica pode causar estranheza inicial, uma vez que a personalidade do serviço prestado, a princípio, se enquadra na ideia de que somente aquela pessoa famosa detém a imagem para prestar o serviço. No entanto, o art. 129 da Lei nº 11.196/2005 resguarda essa possibilidade, ou seja, permite expressamente a tributação desses serviços personalíssimos por uma pessoa jurídica prestadora. No entanto, dúvidas pairam acerca de como aplicar a referida norma, seja sob enfoque constitucional e infraconstitucional. O presente artigo se debruça nessas questões a fim de expor o atual posicionamento da jurisprudência brasileira.

(*) Professora na UPM – Universidade Presbiteriana Mackenzie– São Paulo/SP. Doutora pela PUC/SP (2018) com bolsa da CAPES, Mestre pela PUC/SP (2014) com bolsa integral do CNPq; DEA – Diploma de Estudios Avanzados pela Universidad de Barcelona – España (2009); Posgrado em Derecho Tributario Internacional – Universidad de Barcelona – España (2007); MILE – Master in International Law and Economics – World Trade Institut – Bern Universität – Suíça (2006).

(**) Advogado sócio do escritório Baeta Neves Advogados Associados. Pós-Graduação em Direito Previdenciário pela Escola Superior de Advocacia da OAB-DF em convênio com o Instituto INFOC.

PALAVRAS-CHAVE: Serviço personalíssimo; tributação; pessoa jurídica; desconsideração;

SUMÁRIO: 1 Introdução. 2 Posição da receita federal. 3 Posição em favor do contribuinte. 4 Casos famosos envolvendo o tema. 5 Dos argumentos constitucionais acerca do tema. 6 Conclusão. 7 Referências.

1. INTRODUÇÃO

A questão relativa à tributação de serviços personalíssimos por meio de uma pessoa jurídica constituída para este fim é deveras tormentosa. Sendo um tema que volta e meia reverbera do mundo jurídico tributário e requer especial atenção.

Para iniciar esse debate é necessário fazer algumas indagações provocativas: uma pessoa jurídica joga futebol? Uma pessoa jurídica apresenta telejornal? Uma pessoa jurídica pode atuar em uma novela fazendo o papel de “vilã” ou “mocinha”? O problema basicamente consiste no seguinte: pessoas físicas que exercem alguma atividade personalíssima constituem uma pessoa jurídica para tributar os seus rendimentos. Normalmente isso acontece justamente quando os pagamentos são elevados.

É o caso de jogadores profissionais de futebol. Quando um time contrata determinado craque, ele o faz porque quer especificamente aquela pessoa física e mais nenhuma outra. O jogador, por sua vez, não pode um dia se ausentar da partida e mandar um substituto seu, um funcionário. Da mesma forma, na apresentação de um telejornal, o âncora é escolhido a dedo, especificamente por usa habilidade em transmitir com clareza a notícia, sua dicção, pronúncia, timbre de voz, etc. Mais uma vez seria loucura imaginar que um profissional desse quilate certo dia resolvesse não ir trabalhar e mandar um preposto seu. O mesmo se daria em uma novela, seria incogitável que a “vilã” ou a “mocinha” do drama da “novela das 8h” fosse substituída por outra pessoa. Para aquele folhetim só serve especificamente aquela atriz para fazer aquele papel e nenhuma outra.

Em todos esses casos se está diante de uma prestação de um serviço personalíssimo. Ou seja, o profissional está sendo contratado por suas características presentes na sua pessoa física, vinculadas a sua imagem e ao seu dom. Não serve, para o contratante, nenhuma outra pessoa que não seja aquela. Então como admitir, nesses casos, que essas pessoas físicas constituam uma pessoa jurídica, tributem seus ganhos por meio dessa empresa, mas prestem seus serviços com características personalíssimas? Está ocorrendo uma fraude? Uma Simulação? Uma dissimulação? Resumidamente, essa conduta do contribuinte é permitida ou vedada?

O presente artigo pretende se debruçar sobre essas questões, inicialmente fazendo um breve resumo de como foi enfrentada nos últimos anos, passando pela identificação de casos individuais em que a Receita Federal julgou ser incabível esse tipo de procedimento. Por fim, será feita uma análise de cunho constitucional sobre o tema. Não se pretende aqui esgotar o assunto, posto sua natureza multifacetada impede que lhe seja dada uma solução definitiva e imutável. O objetivo é trazer a questão para enfrentamento acadêmico, a fim de nesse ambiente prospere a discussão e o debate jurídico em busca de soluções concretas.

2. POSIÇÃO DA RECEITA FEDERAL

A Receita Federal tem entendido, de acordo com os julgamentos do CARF que serão analisados mais adiante, que a constituição de pessoa jurídica para prestação de serviços intelectuais ou personalíssimos constituem uma dissimulação.

Por conta disso, quando identificada essa prática, os Auditores-Fiscais lavram um auto de infração, deslocam o rendimento da pessoa jurídica para a pessoa física e aplicam multas punitivas. Os fundamentos jurídicos da Receita Federal basicamente são:

Primeiramente, o art. 4^a do CTN, que versa sobre a natureza jurídica do tributo, pois segundo essa previsão legal, ela é determinada pelo

fato gerador da respectiva obrigação tributária, sendo absolutamente irrelevantes para sua qualificação a denominação dada pelas partes a características formais que ensejam a tributação.

O segundo argumento seria o art. 118 do CTN, que versa sobre o fato gerador, pois essa norma prevê que sua definição legal independe da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes bem como da natureza jurídica do seu objeto.

O terceiro fundamento seria o art. 123 do CTN, pois ao as convenções particulares não podem ser utilizadas contra a Fazenda Pública para alterar a responsabilidade pelo pagamento de tributos e a definição legal do sujeito.

Por fim, o último argumento jurídico seria o que determina o art. 3º, §4º da Lei nº 7.713/1988, especificamente acerca do Imposto de Renda, que possui o seguinte teor:

Art. 3º [...] § 4º 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 a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.¹

Os argumentos acima, todos de cunho jurídico, normalmente estão acompanhados dos seguintes elementos de fato invocados nos autos de infração lavrados pela RFB:

- a) as pessoas jurídicas que tributam serviços personalíssimos não possuem funcionários;
- b) os serviços são prestados com exclusividade pelo sócio;

Os fundamentos da Receita Federal podem parecer bastante convincentes, pois se a denominação e negócios jurídicos privados não

1. BRASIL. LEI Nº 7.713, DE 22 DE DEZEMBRO DE 1988. Altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/17713.htm >

podem afetar a natureza jurídica do tributo e nem a definição legal do fato gerador, como admitir que uma pessoa jurídica tribute legalmente por um serviço personalíssimo prestado por uma pessoa física?

3. POSIÇÃO EM FAVOR DO CONTRIBUINTE

Os argumentos em defesa do contribuinte contra os autos de infração lavrados pela Receita Federal fundam-se em expressa disposição legal autorizativa de constituição de pessoa jurídica para tributação de serviços personalíssimos.

Trata-se da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, que dispõe em seu art. 129:

Art. 129. Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 – Código Civil.²

Portanto, o citado artigo da lei tributária, desde 2005, expressamente permitiu que serviços intelectuais, artísticos, culturais, personalíssimos ou não, sejam tributados exclusivamente por uma Pessoa Jurídica. A lei ressalva apenas o que dispõe o art. 50 do Código Civil³, que versa sobre desconsideração da personalidade jurídica.

De acordo com a redação original do art. 50 do CC, o juiz está autorizado a afastar determinados efeitos da personalidade jurídica

2. _____. LEI Nº 11.196, DE 21 DE NOVEMBRO DE 2005. Institui o Regime Especial de Tributação e dá outras providências. < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/111196.htm>

3. _____. LEI Nº 10.406, DE 10 DE JANEIRO DE 2002. Institui o Código Civil. <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406compilada.htm>

e estender obrigações ao patrimônio dos particulares, desde que presentes abuso de personalidade jurídica, desvio de finalidade do contato social ou confusão patrimonial.

Ocorre que em 2019 foi editada a MP 881/2019 (MP da Liberdade Econômica), posteriormente convertida na Lei nº 13.874, de 2019, que alterou o citado artigo 50 do CC⁴. A partir de agora, além dos requisitos existentes na redação original do texto legal, avançou a nova legislação em definir o que se entende por desvio de finalidade e confusão patrimonial.

Após a reforma da “liberdade econômica”, o desvio de finalidade ficou definida como sendo a utilização da personalidade jurídica com o propósito específico de lesar credores ou praticar atos ilícitos. Já a confusão patrimonial foi conceituada como sendo a inexistência de separação de fato entre os patrimônios dos sócios e da empresa.

O novo texto avançou ainda em determinar que a simples sentença de grupo econômica, sem que haja sinais de desvio de finalidade ou confusão patrimonial, não autoriza a desconsideração da personalidade jurídica.

Observe-se, portanto, que a referida reforma vem no sentido de esclarecer os antigos requisitos criar novos critérios vistos acima para impedir que a desconsideração da personalidade jurídica vire panaceia para solucionar todo e qualquer problema relacionado ao adimplemento de dívidas.

Em qualquer dos casos, tanto a redação antiga como a nova faz expressa menção à necessidade de processo judicial para ocorrer o procedimento de desconsideração da personalidade jurídica.

Certo é que a redação do já citado art. 129 da Lei nº 11.196/2005 remete ao art. 50 do CC, de forma que há nítida ligação entre esses institutos jurídicos. Sob esse prisma, Humberto Ávila afirma que:

4. *Idem. Ibidem.*

Noutro dizer, esta norma esclarece que uma empresa pode legitimamente prestar serviço intelectual (critério A), em caráter personalíssimo (critério B) e com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados (critério C), *sem que possa ter sua personalidade jurídica desconsiderada apenas porque estão presentes esses critérios*. Pode-se afirmar, por conseguinte, que estes três critérios foram expressamente excluídos do ordenamento jurídico, como fundamento para a desconsideração de pessoas jurídicas, por meio do artigo 129, da Lei nº. 11.196/05. A partir desta norma legal, portanto, é explícito no ordenamento jurídico brasileiro que uma empresa pode prestar serviço intelectual (A), de modo personalíssimo (B), com ou sem designação de outro sócio para a prestação da atividade (C) e manter a sua caracterização como uma pessoa jurídica para fins tributários e previdenciários.⁵

Portanto, segundo o Autor, o que art. 129 da Lei nº 11.196/2005 faz é eleger critérios (A, B e C) que, uma vez presentes, *não autorizam* a Administração Tributária desconsiderar a pessoa jurídica.

Todavia, os Auditores não usam a palavra “desconsideração da personalidade jurídica”, mas sim “deslocamento” da renda da pessoa jurídica para a pessoa física. Mas ainda que se mude a nomenclatura, fato é para que se desloque essa renda é necessário desconsiderar uma pessoa jurídica. Ao fazer isso, mas sem um processo administrativo específico para esse fim, não é observado o art. 50 do CC e nem o art. 129 da Lei nº 11.196/2005.

A discussão ainda se aprofunda mais, pois há que se indagar: antes da Lei nº 11.196/2005 seria realmente ilegal a tributação de

5. ÁVILA, HUMBERTO. Imposto De Renda Da Pessoa Jurídica – Irlpj. Prestação De Serviços Personalíssimos Por Meio De Empresa. Serviço Intelectual. Personalidade Jurídica. Direitos De Liberdade. Legalidade. Livre Exercício De Atividade Econômica. Artigo 129 DA LEI Nº. 11.196/05. CONSTITUCIONALIDADE. 29 DE JULHO DE 2019. STF ADC 66.<<http://portal.stf.jus.br/>>

serviço personalíssimo por meio de uma pessoa jurídica? Realmente essa prática violava o ordenamento jurídico como um todo? Indo mais a fundo: o que dispõe o art. 129 da Lei nº 11.196/2005 é uma inovação legislativa?

Ainda que na prática uma pessoa jurídica normalmente tenha funcionários para prestar os serviços, e em muitos casos o sócio só comande a empresa, não existe e jamais existiu nenhuma lei no Brasil que de um lado obrigue uma pessoa jurídica a contratar empregados e de outro lado proíba o sócio de trabalhar. Também nunca houve uma proibição expressa que serviços personalíssimos não pudessem ser tributados pela pessoa jurídica.

A legislação anterior a 2005 já possuía inúmeros casos nesse sentido. Um deles é o Regulamento do Imposto de Renda anterior, Decreto nº 3000/1999, que em seu art. 647 esclarecia o conceito de serviços de natureza profissional, deixando claro que esses poderiam ser prestados por pessoas jurídicas possuía o seguinte artigo. Pela sua importância, confira-se a redação do *caput*:

Art. 647. Estão sujeitas à incidência do imposto na fonte, à alíquota de um e meio por cento, as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas *a outras pessoas jurídicas, civis ou mercantis*, pela prestação de serviços *caracterizadamente de natureza profissional* (Decreto-Lei nº 2.030, de 9 de junho de 1983, art. 2º, Decreto-Lei nº 2.065, de 1983, art. 1º, inciso III, Lei nº 7.450, de 1985, art. 52, e Lei nº 9.064, de 1995, art. 6º).⁶

Por serviços de natureza profissional o §1º do Decreto listava atividades como advocacia, medicina, arquitetura. Ora, é indiscutível que os serviços intelectuais também são personalíssimos, tanto que

6. BRASIL. DECRETO Nº 3.000, DE 26 DE MARÇO DE 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza.< [192](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto/D3000.htm#:~:text=RESIDENTES%20NO%20EXTERIOR-,Art.,5.844%2C%20de%201943%2C%20art.></p></div><div data-bbox=)

na época eram prestados pelo que o código civil de 1916 chamava de pessoa jurídica civil (em contraposição às pessoas jurídicas mercantis, que se referia ao conceito atual de empresa).

Assim, já havia na legislação previsão de serviço personalíssimo sendo tributado por meio de uma pessoa jurídica. Assim, o que estavam fazendo os artistas, jornalistas e jogadores não era nenhuma novidade. Todavia, a falta de funcionários e prepostos seria fundamento para diferenciá-los? É sabido que uma empresa não é obrigada a contratar empregados. Para existência de uma pessoa jurídica não é exigida a comprovação de contratação de pessoal.

Conforme dispõe o art. 45 do CC⁷, a existência das pessoas jurídicas se inicia com a inscrição do estatuto ou contrato social no respectivo registro competente. Por sua vez, de acordo com o art. 46 do CC⁸, o ato constitutivo o deverá conter elementos como: a denominação da sociedade, os seus fins, a sede, o tempo de duração (se for o caso), o nome individualizado dos sócios e/ou fundadores, os modos de administração do patrimônio da pessoa jurídica, o tipo de responsabilidade seus sócios (subsidiária ou limitada) e as condições de sua extinção.

Portanto, para uma pessoa jurídica existir validamente nunca se exigiu a contratação de funcionário. Mesmo que a análise não tenha enfoque no Código Civil atual, a redação do código anterior de 1916 não era muito diferente. Portanto, é seguro dizer que pelo menos desde 1916 nenhuma norma exigia a presença de empregados para constituir validamente uma pessoa jurídica. Ou seja, em outras palavras, a existência de empregados não constitui nenhum efeito nos planos da existência ou validade de uma pessoa jurídica.

Já em julho de 2005, mas antes da edição do art. 129 da Lei nº 11.196 (que é de novembro daquele ano), foi editada uma norma que previa expressamente a situação de uma pessoa jurídica não ter

7. _____. LEI N o 10.406, DE 10 DE JANEIRO DE 2002. Institui o Código Civil. <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406compilada.htm>

8. *Idem. Ibidem.*

empregados e prestar serviço personalíssimo por seu sócio. Trata-se da Instrução Normativa da antiga Secretaria da Receita Previdenciária nº 3, de 14 de julho de 2005, que já previa que:

Art. 148. A contratante fica dispensada de efetuar a retenção e a contratada de registrar o destaque da retenção na nota fiscal, na fatura ou no recibo, quando:

[...]

II – a contratada não possuir empregados, *o serviço for prestado pessoalmente pelo titular ou sócio* e o seu faturamento do mês anterior for igual ou inferior a duas vezes o limite máximo do salário de contribuição, cumulativamente;⁹

Pois bem, o que importa notar nessa norma é que o seu inciso II já previa a possibilidade de a pessoa jurídica prestar serviço pessoalmente por meio de atividade do seu sócio e sem a intermediação de empregados.

No que diz respeito especificamente aos jornalistas e outros tipos de profissionais, havia ainda a previsão da Lei nº 9317/1996 (antiga lei das Microempresas, hoje revogada pela Lei Complementar 123/2006), que em seu art. 9º, inciso XIII, já trazia desde 1996 uma norma que tratava de atividade do jornalista (e outra de caráter personalíssimo) sendo prestada por pessoa jurídica:

Art. 9º Não poderá optar pelo SIMPLES, *a pessoa jurídica*:

[...]

XIII – *que* preste serviços profissionais de corretor, representante comercial, despachante, *ator*, empresário, *diretor ou produtor de espetáculos, cantor, músico, dançarino*,

9. _____. INSTRUÇÃO NORMATIVA SRP Nº 3, DE 14 DE JULHO DE 2005. Dispõe sobre normas gerais de tributação previdenciária e de arrecadação das contribuições sociais administradas pela Secretaria da Receita Previdenciária – SRP e dá outras providências.< <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=12795>>

*médico, dentista, enfermeiro, veterinário, engenheiro, arquiteto, físico, químico, economista, contador, auditor, consultor, estatístico, administrador, programador, analista de sistema, advogado, psicólogo, professor, jornalista, publicitário, fisicultor, ou assemelhados, e de qualquer outra profissão cujo exercício dependa de habilitação profissional legalmente exigida; (Vide Lei 10.034, de 24.10.2000)*¹⁰

Ora, o que a lei então fazia nada mais era do que afirmar que a pessoa jurídica em determinadas situações não poderia optar pelo Simples. Ela poderia ser uma pessoa jurídica, poderia prestar aquelas atividades, tributária não como pessoa física, mas seu regime tributário seria fora do regime diferenciado do Simples. E quais atividades eram essas? Eram atividades artísticas, culturais e intelectuais, dentre outras. Obviamente essas atividades eram personalíssimas.

De tudo que foi dito até aqui, constata-se que:

- a) Nunca existiu proibição de pessoa jurídica prestar serviço personalíssimo;
- b) Nunca existiu norma no direito brasileiro que exigisse contratação de empregado para que uma pessoa jurídica exista validamente.

Diante disso, com todo o arcabouço jurídico que permite essas conclusões, parte da doutrina passou a sustentar que a norma do art. 129 da Lei nº 11.196/2005 é uma norma interpretativa, que pode ter efeito retroativo, conforme autoriza o art. 106 do CTN¹¹, ao dispõe

10. _____. LEI Nº 9.317, DE 5 DE DEZEMBRO DE 1996. Dispõe sobre o regime tributário das microempresas e das empresas de pequeno porte, institui o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES e dá outras providências. < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9317.htm >

11. _____. LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm >

em inciso I que a aplicação a ato ou fato pretérito poderá ocorrer, em qualquer caso, quando a lei for *expressamente* interpretativa.

A lei propriamente dita nunca é intérprete, pois quem interpreta é o aplicador do direito. No entanto, uma lei nova pode fixar critérios conceituais quanto a elementos constantes na lei anterior, esclarecendo seu conteúdo normativo, sendo que seria essa a lei interpretativa. Faz sentido que a lei interpretativa retroaja, pois ela se reporta a elementos existentes em uma lei anterior. Mas essa retroação encontra uma proibição, que é a aplicação de penalidades, que nesse caso não pode retroagir. Ocorre que, de acordo com o artigo 106 do CTN, a norma tem que ser expressamente interpretativa. O art. 129 da Lei nº 11.196/2005 foi expresso em dizer que era interpretativo?

Corroborar-se com Humberto Ávila que sustenta que o art. 129 da Lei nº 11.196/2005 é uma norma interpretativa:

O que torna interpretativa uma lei é ela declarar aquilo que já constava da legislação anterior. Esse é, precisamente, o caso: a legislação anterior previa expressamente o que o art. 129 prevê – a prestação de serviços intelectuais, mesmo em caráter personalíssimo, já se sujeitava à legislação aplicada às pessoas jurídicas (art. 55 da Lei 9430/1996, art. 9º, inciso XIII, da Lei 9317/1996, art. 6º da Lei Complementar nº 70/1991, art. 647 do RIR/1999); a possibilidade de não haver empregados já se encontrava permitida (IN MPS nº 03/2005); e a necessidade de pronunciamento do Poder Judiciário para desconsideração de atos ou negócios jurídicos quando há desvio de finalidade ou confusão patrimonial também já se encontrava expressa (art. 50 da Lei nº 10.406/2002). Em outras palavras, o referido artigo 129 declarou o que já constava da legislação, explicitando o que já se encontrava implícito (ou mesmo explícito).¹²

12. ÁVILA, Humberto. A prestação de serviços personalíssimos por pessoas jurídicas e a sua tributação: o uso e abuso do direito de criar pessoas jurídicas e o poder de

Além disso, a exposição de motivos do projeto que criou a referida lei trazia dicção literal de que a referida norma visava ser interpretativa:

Exposições de Motivos do Projeto de Conversão de Medida Provisória (PLV 23/05), que originou o referido art. 129 da Lei nº 11.196/2005: “Os princípios da valorização do trabalho humano e da livre iniciativa previstos no art. 170 da Constituição Federal asseguram a todos os cidadãos o poder de empreender e organizar seus próprios negócios. O crescimento da demanda por serviços de natureza intelectual em nossa economia requer a edição de *norma interpretativa* que norteie a atuação dos agentes da Administração e as atividades dos prestadores de serviços intelectuais, esclarecendo eventuais controvérsias sobre a matéria (sem grifos no original).¹³

Portanto, não restam dúvidas que o art. 129 da Lei nº 11.196/2005 é interpretativo e, assim, retroage para ato ou fato pretérito (art. 106 I do CTN).

4. CASOS FAMOSOS ENVOLVENDO O TEMA

Por envolver artistas e profissionais com imagem pública, alguns casos acabaram repercutindo na mídia. O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CAREF, desconsiderou a tributação via pessoa jurídica praticada pelo tenista Gustavo Kuerten:

CESSÃO DE DIREITOS DE IMAGEM. NATUREZA PERSONALÍSSIMA. TRIBUTAÇÃO NA PESSOA FÍSICA.

Os rendimentos decorrentes de serviços de natureza eminentemente pessoal, inclusive os relativos a cessão

desconsiderá-las. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). Grandes questões atuais do direito tributário. vol 17. São Paulo: Dialética, 2013

13 *Idem. Ibidem.*

de direitos de imagem, devem ser tributados na pessoa física do efetivo prestador do serviço, sendo irrelevante a denominação que lhes seja atribuída ou a criação de pessoa jurídica visando alterar a definição legal do sujeito passivo.

COMPENSAÇÃO DOS TRIBUTOS PAGOS NA PESSOA JURÍDICA COM AQUELE LANÇADO NA PESSOA FÍSICA EM DECORRÊNCIA DOS RENDIMENTOS/RECEITAS RECLASSIFICADOS.

Em respeito ao princípio da moralidade administrativa, uma vez que foram reclassificados os rendimentos da pessoa jurídica para a pessoa física do sócio, deve-se adotar o mesmo procedimento em relação aos tributos pagos na pessoa jurídica vinculados aos rendimentos/receitas reclassificados, ou seja, apurado o imposto na pessoa física, deste devem-se abater os tributos pagos na pessoa jurídica, antes dos acréscimos legais de ofício.

MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. MESMA BASE DE CÁLCULO.

Não pode prevalecer a exigência da multa isolada pela falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão, na hipótese em que cumulada com a multa de ofício incidente sobre a omissão de rendimentos recebidos de fontes situadas no exterior, quando as bases de cálculo de tais penalidades são idênticas.¹⁴

Observe-se que a tributação no caso é anterior ao art. 129 da Lei nº 11.196/2005. Especificamente referia-se aos exercícios dos anos de 2000 a 2003. O auto de infração é de 2004, mas o recurso foi julgado apenas em 2016. Deve-se notar também que naquela ocasião entendeu o CARF que a natureza personalíssima não autorizaria a

14. BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte Acórdão nº 9202004.548 – 2ª Turma Sessão de 23 de novembro de 2016 Matéria IRPF Recorrentes GUSTAVO KUERTEN e FAZENDA NACIONAL ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

tributação via pessoa jurídica, mas apenas pessoa física. No entanto, o CARF autorizou que o que foi pago como pessoa jurídica seja abatido daquilo que se cobrou da pessoa física.

Outro caso famoso foi o do Técnico de Futebol Felipão. O CARF assim entendeu:

Tributo / Matéria IRPF- ação fiscal – omis. de rendimentos – PF/PJ e Exterior

IMPOSTO DE RENDA DAS PESSOAS FÍSICAS – São rendimentos da pessoa física para fins de tributação do Imposto de Renda aqueles provenientes’ –do trabalho assalariado, as remunerações por trabalho prestado no exercício de empregos, cargos, funções e quaisquer proventos ou vantagens percebidos tais como salários, ordenados, vantagens, gratificações, honorários, entre outras denominações.¹⁵

Do inteiro teor do julgado, extrai-se da fundamentação que:

[...] ao restringir no contrato em sua Cláusula Segunda, item 3.2: “Representar-se obrigatoriamente pelo seu sócio Luiz Felipe Scolari, independentemente de outros profissionais, no cumprimento deste contrato” (grifamos e realçamos), excluindo voluntariamente quaisquer outros profissionais sócios ou empregados da pessoa jurídica prestadora de serviços, característica fundamental da prestação de serviços quer seja a sociedade civil, quer seja mercantil, está efetivada, *a meu ver, a contratação pessoal do profissional;*¹⁶

O caso versa sobre uma autuação ocorrida em 2003. O Julgamento no CARF se deu em 2004. Portanto, anterior ao art. 129 da Lei nº

15. _____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Número do Processo 11020.003823/2003-26 Contribuinte LUIZ FELIPE SCOLARI Tipo do Recurso Embargos Contribuinte Nº Acórdão 106-14.244

16 *Idem. Ibidem.*

11.196/2005. O que fundamentou a decisão foi a prestação de serviço de natureza personalíssima pelo técnico de futebol.

Conforme visto, os dois casos até vistos tratam-se de situações jurídicas consolidadas ante da Lei nº 11.196/2005. Em um deles o julgamento até ocorreu na vigência da lei, mas referia-se a fatos geradores anteriores. Conforme visto, no entanto, nenhum óbice haveria na aplicação retroativa da forma, porque ela é expressamente interpretativa. Ademais, não justifica a autuação pelo simples fato de inexistir funcionários prestando serviços, posto que essa não é condição de existência ou validade da personalidade jurídica.

Mais recentemente a Receita Federal também fez o mesmo com o jogador Fred. O argumento da lavratura do auto de infração foi o seguinte:

FREDERICO CHAVES GUEDES, jogador de futebol profissional, tinha vínculo empregatício com o Fluminense Football Club, [...] nos anos de 2010 a 2012. (doc. fls. 56/304). E manteve com o Clube contrato de licenciamento de uso de imagem firmados com interveniência da pessoa jurídica R. Chaves Empreendimentos Futebolísticos Ltda., (cuja razão social atual é Seven Sports). O atleta celebrou outro contrato de licença de imagem, por meio da R. Chaves, desta feita com a pessoa jurídica UNIMEDRIO.

[...]

Sendo assim, a participação da pessoa jurídica nos contratos serviu apenas para mascarar a real remuneração do jogador e obter economia de tributos. Como vimos, foi estabelecido contratualmente, um valor fixo e de pagamento regular, com o objetivo de esconder o real salário do jogador. E em vez de rendimentos tributáveis da pessoa física envolvida (o atleta profissional) que é o beneficiário de fato, o que ocorreu foi o recebimento pelo fiscalizado de valores isentos, a título de lucros distribuídos pela R. Chaves.

Diante das formas possíveis de se efetuar um negócio, a escolha do contribuinte, evidentemente, recai sobre aquela que lhe impõe um menor ônus tributário. Mas a situação jurídica deve corresponder à situação de fato para ser legal. No caso analisado, a forma utilizada não corresponde à realidade dos fatos, é uma ficção.

Não há argumento jurídico plausível para defender a regularidade da constituição de empresa de prestação de serviço, detentora de um único ativo vinculado à imagem de um jogador de futebol profissional, para comercialização dos desdobramentos patrimoniais do direito de imagem, quando a sociedade centrarse unicamente na figura do atleta, o qual é o único responsável pela execução dos contratos geradores de renda.

O que une os sócios da R. Chaves não é o desenvolvimento de uma atividade econômica, mas uma pretensa redução de carga tributária, já que todo o ônus da prestação dos serviços está vinculado ao desempenho pessoal de um dos sócios.

Assim, deve ser tributada como rendimento de pessoa física a remuneração por serviços prestados, de natureza personalíssima, sem vínculo empregatício, independentemente da denominação que lhe seja atribuída.¹⁷

Veja-se que o caso acima é posterior ao art. 129 da Lei nº 11.196/2005. Refere-se aos anos de 2010 a 2012. No entanto, ainda assim a Receita Federal entendeu que deveria desconstituir a tributação pela pessoa jurídica e tributar exclusivamente pela pessoa física. No caso específico, no entanto, o CARF não adentrou no mérito e anulou o julgamento administrativo anterior por vício processual.

17. _____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Recurso Voluntário Acórdão nº 2301005.812 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária Sessão de 18 de janeiro de 2019 Matéria Imposto sobre a Renda de Pessoa Física Recorrente FREDERICO CHAVES GUEDES Recorrida FAZENDA NACIONAL

No entanto, o caso acima tem em comum com os demais o fato de que fiscalização da Receita Federal autou o contribuinte pelos mesmos argumentos que eram utilizados antes da Lei nº 11.196/2005, quais sejam: serviços personalíssimos, prestados pelo sócio com exclusividade, sem contratação de funcionários. É de espantar, no entanto, que esse comportamento da fiscalização tenha se dado já na inequívoca validade de dispositivo expresso que autoriza essa conduta, quanto a fatos gerados surgidos após a sua vigência.

Outro caso famoso é o do jornalista Ricardo Boechat. Trata-se de importante jurisprudência no âmbito do TRF da 2ª Região e considerada uma das primeiras no país em que o resultado foi favorável ao contribuinte. Por ser extremamente importante segue-se fundamentação do inteiro teor:

O que caracteriza a natureza interpretativa de uma norma é o seu objetivo, qual seja, “determinar, em caso de dúvida, o sentido das leis existentes, sem introduzir disposições novas”; é interpretativa a lei que “sobre um ponto em que a regra de direito é incerta ou controvertida, vem consagrar uma solução, que poderia ter sido adotada pela jurisprudência”. *Nesse contexto, identifica-se o caráter interpretativo de uma norma tributária quando diante de alguns requisitos, tais como: “a) a fonte interpretativa deve ser posterior à interpretada; b) possua a nova lei o fim de interpretar a antiga; c) a nova fonte não deve ser hierarquicamente inferior à lei interpretada”.*

A finalidade interpretativa pode ser declarada expressamente pelo legislador, prescindindo que seja no corpo do dispositivo, como no caso em que apareça no preâmbulo, sendo ainda possível que resulte tacitamente do texto do diploma legal. Ademais, afasta-se a tese de que não cabe ao Judiciário o reconhecimento do caráter interpretativo, isto porque seria uma posição contrária ao princípio da tutela judicial efetiva.

Com efeito, o disposto no art. 129 da Lei nº 11.196/2005 objetiva afastar a controvérsia sobre a incidência tributária nas hipóteses de prestação de serviços personalíssimos de natureza intelectual, artística, científica ou cultural, vale dizer, se há incidência da exação sobre a atividade exercida pela sociedade ou pelos seus sócios ou empregados.

Consta das Exposições de Motivos do Projeto de Conversão de Medida Provisória (PLV 23/05), que originou o referido art. 129 da Lei nº 11.196/2005: “Os princípios da valorização do trabalho humano e da livre iniciativa previstos no art. 170 da Constituição Federal asseguram a todos os cidadãos o poder de empreender e organizar seus próprios negócios. O crescimento da demanda por serviços de natureza intelectual em nossa economia requer a edição de *norma interpretativa* que norteie a atuação dos agentes da Administração e as atividades dos prestadores de serviços intelectuais, esclarecendo eventuais controvérsias sobre a matéria (sem grifos no original).”

[...]

A autoridade fiscal autuou o Demandante em função da “omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas, decorrente da prestação de serviços de natureza personalíssima, sem vínculo empregatício”, como consta do Auto de Infração à fl. 27. Essa autuação, ao considerar atividades várias realizadas pelo interessado em face de distintas pessoas jurídicas, decorre do entendimento de que a pessoa jurídica em questão deveria ser desconsiderada em relação à prática de todos os negócios jurídicos descritos às fls. 4255. Portanto, na visão do Fisco, a burla à lei no caso concreto residiria na constituição de uma pessoa jurídica destinada a serviços personalíssimos em que o sócio detentor de 95% das cotas fosse o próprio prestador de serviço (fl. 57); não se pretendeu

no procedimento administrativo fiscal aferir se alguma atividade específica daquela pessoa jurídica encobriria um contrato de trabalho. Neste ponto, a autoridade fiscal se limitou a afirmações genéricas, doutrinárias e jurisprudenciais (fls. 5657), e, sem observância às garantias do devido processo legal, *não se autoriza a conclusão de que alguma atividade específica do interessado, enquanto representante de uma pessoa jurídica, ocultava um contrato de trabalho.* [...]

Por conseguinte, percebe-se que o regime tributário da empresa vinculada ao Demandante equivaleria ao relativo às sociedades civis em geral e não às sociedades civis prestadoras de serviços profissionais regulamentados. Quanto a estas, não incidiria o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas sobre o lucro apurado, havendo tributação direta dos sócios pelos ganhos auferidos, conforme prescreviam os arts. 1o e 2 do Decreto-Lei nº 2.397/87. Porém, com o advento do art. 55 da Lei nº 9.430/96, a respeito da incidência do imposto referente às sociedades civis, equiparou-se a exigência tributária das sociedades civis de “profissionais legalmente regulamentados” à das demais pessoas jurídicas (conf. Decreto nº 3.000/99, art. 146, § 3º). Logo, em ambas as sociedades civis a exação será cobrada sobre *a renda da pessoa jurídica.*¹⁸

No julgado acima, o poder judiciário considerou legítima a tributação de serviço personalíssimo por meio de pessoa jurídica. Importa salientar que o TRF entendeu pela a legalidade dessa prática *mesmo antes do art. 129 da Lei nº 11.196/2005, por considerar que a referida norma é apenas interpretativa.* Transitou em julgado no STJ no ano de 2017. O recurso da Fazenda Nacional não foi conhecido. Portanto,

18. _____. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1684995/PR, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEGUNDA TURMA, julgado em 28/11/2017, DJe 05/12/2017

o precedente do TRF 2 transitou em julgado com entendimento favorável ao contribuinte;

No entanto, em que pese a clareza do art. 129 da Lei nº 11.196/2005 e os fortes argumentos da doutrina, a Receita Federal continua atuando a tributação de serviços personalíssimos na pessoa física e não na jurídica.

5. DOS ARGUMENTOS CONSTITUCIONAIS ACERCA DO TEMA

Diante da insistência da Receita Federal em fazer tábula rasa do art. 129 da Lei nº 11.196/2005, foi proposta perante o STF a Ação Declaratória de Constitucionalidade de nº 66, cujos argumentos serão aqui analisados.

A necessidade de propositura dessa ação surgiu justamente em razão da situação de insegurança jurídica e incerteza que vigora, uma vez que a norma existe, mas vem sendo amplamente descumprida. Seus argumentos constitucionais ancoram-se em pressupostos relacionados à liberdade econômica e livre iniciativa.

Humberto Ávila, em parecer feito especialmente para a referida ADC 66, assim leciona:

O princípio geral de liberdade pode ser representado por meio do seguinte enunciado: “tudo que não é proibido é permitido”. O conteúdo deste enunciado também é denominado de “norma geral exclusiva”, isto é, uma norma geral de conteúdo negativo que garante ao cidadão um âmbito protegido de liberdade para ele se autodefinir e que não pode sofrer interferências externas por parte do poder público. O mencionado princípio geral de liberdade, porém, admite dois sentidos: um sentido forte, presente quando há uma norma que qualifica determinado comportamento como permitido; e um sentido fraco, presente quando não há uma norma que proíba determinado comportamento.

No caso da Constituição brasileira, o princípio de liberdade adquire um sentido forte, na medida em que há normas expressas que qualificam positivamente determinados comportamentos como permitidos. De um lado, destaca-se o princípio geral de liberdade, previsto em vários dispositivos, como no preâmbulo (“Estado Democrático de Direito destinado a assegurar... a liberdade”) e no artigo 3º, inciso I (“constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil... construir uma sociedade livre”).[...]De outro lado, a Constituição ainda prescreve princípios específicos de liberdade, em vários de seus dispositivos, como nos artigos 5º (liberdade de expressão e liberdade de exercício de profissão) e 170 (livre iniciativa, liberdade de concorrência e liberdade de exercício de atividade econômica).¹⁹

Assim, tanto as cláusulas gerais de liberdade previstas no artigo 5º, como normas específicas como o caso da livre iniciativa prevista no art. 170, ambos da CF/88, tutelam a possibilidade jurídica da organização da prestação de serviços personalíssimos por meio da forma pela qual o particular quiser. Ou seja, caso o particular queira organizar sua atividade personalíssima em torno da pessoa física tal conduta é permitida. Caso queira, no entanto, também é possível organizar suas atividades e deslocar o centro econômico de geração de receita e tributação para uma pessoa jurídica.

Não constitui óbice à livre iniciativa do particular o fato dos serviços possuírem natureza intelectual ou personalíssima. Não é a individualização da personalidade do particular um entrave para constituição de uma pessoa jurídica para esse fim. Nesse sentido, a norma do art. 129 da Lei nº 11.196/2005 nada mais faz do que dar

19. ÁVILA, HUMBERTO. Imposto De Renda Da Pessoa Jurídica – Irlpj. Prestação De Serviços Personalíssimos Por Meio De Empresa. Serviço Intelectual. Personalidade Jurídica. Direitos De Liberdade. Legalidade. Livre Exercício De Atividade Econômica. Artigo 129 DA LEI Nº. 11.196/05. CONSTITUCIONALIDADE. 29 DE JULHO DE 2019. STF. ADC 66.<<http://portal.stf.jus.br/>>

guardida e abarcar a proteção da livre iniciativa e a liberdade do particular de prestar seus serviços, ainda que de natureza personalíssima, da forma como lhe convier.

Seguindo essa linha, argumenta Humberto Ávila:

Ao assim proceder, a referida lei especificou o princípio constitucional de liberdade em duas normas expressas. De um lado, este dispositivo pode ser qualificado como uma norma de conduta proibitiva, dirigida à administração: esta fica proibida de desconsiderar as pessoas jurídicas com base nos critérios A (porque prestam serviços intelectuais), B (porque prestam serviços em caráter personalíssimo) e C (porque prestam serviços com ou sem designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados). Analiticamente, esta norma pode ser traduzida da seguinte forma: “É proibido à administração tributária empregar os critérios A, B e C para desconsiderar a pessoa jurídica prestadora de serviços para efeitos fiscais e previdenciários.”²⁰

Infortunadamente, o que se vê da prática administrativa é justamente o oposto. A Receita Federal vem sistematicamente criando requisitos que não existem no art. 129 da Lei nº 11.196/2005 para desconsiderar a personalidade jurídica, usado com expediente o argumento de que está deslocando apenas o rendimento da pessoa jurídica para a física, muitas vezes fundado na tese da inexistência e impossibilidade de outros funcionários prestarem os serviços.

O julgamento da ADC 66 se iniciou em 26/06/2020, tendo votado pela procedência dos pedidos a Relatora Ministra Cármen Lúcia, acompanhada pelos Ministros Alexandre de Moraes, Edson Fachin, Ricardo Lewandowski, Gilmar Mendes, Celso de Mello e Luiz Fux. Divergiram, votando pela improcedência, os Ministros Marco Aurélio e

20. *Idem. Ibidem.*

Rosa Weber. O Ministro Dias Toffoli realizou pedido de vista. Do voto da Ministra Relatora extrai-se o seguinte teor:

A norma do art. 129 da Lei n. 11.196/2005 harmoniza-se com as diretrizes constitucionais, especialmente com o inc. IV do art. 1º da Constituição da República, pelo qual estabeleceu a liberdade de iniciativa situando-a como fundamento da República Federativa do Brasil. Dessa liberdade econômica emanam a garantia de livre exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão e o livre exercício de qualquer atividade econômica, consagrados respectivamente no inc. XIII do art. 5º e no parágrafo único do art. 170 da Constituição da República. A valorização do trabalho humano e a livre iniciativa conjugam-se para fundamentar a ordem econômica e dirigir-se a atingir os objetivos fundamentais descritos no art. 3º da Constituição da República, pelo que são elementos indissociáveis para a compreensão e o desate da presente controvérsia jurídica. Embora o art. 129 da Lei n. 11.196/2005 apenas se refira expressamente implicações fiscais e previdenciárias decorrentes da prestação de serviços intelectuais, incluídas as de natureza científica, artística ou cultural, por pessoa jurídica, não podem ser negada validade no direito de eventuais repercussões secundárias, a determinar os termos e os efeitos de relação jurídica estabelecida entre a tomadora do serviço e a pessoa que desenvolve as atividades em seu benefício.²¹

Observe-se que o voto condutor da Relatora, que já formou maioria, é expresso em enxergar na liberdade econômica o fundamento de validade constitucional do citado art. 129 da Lei n. 11.196/2005. No entanto, confira-se o voto da divergência:

21. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADC 66. Voto pendente de publicação no DJE. Disponível em < <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5794122>>

No julgamento das ações diretas de inconstitucionalidade nº 5.685 e 5.695, relator ministro Gilmar Mendes, concluído na Sessão Virtual de 5 a 15 de junho último, a versarem a reforma trabalhista, sob o ângulo da terceirização, fiz ver que a ampla garantia dos direitos dos trabalhadores pela Lei Maior não ocorreu por acaso, sem razão expressiva. O sistema Plenário Virtual – minuta de voto – 23/06/20 18:30sinaliza preocupação do constituinte com a tutela dos trabalhadores. A proteção deixou de encontrar fonte apenas na disciplina legal e adquiriu envergadura constitucional, mediante a passagem da Consolidação das Leis do Trabalho para a Constituição de 1988. Desse sistema extrai-se o princípio implícito, de hierarquia maior, de proteção ao trabalhador, alicerce do estatuto jurídico-constitucional trabalhista a vincular a atuação dos três Poderes e servir de vetor interpretativo visando a solução de controvérsias levadas à apreciação do Judiciário especializado. Eis a baliza hermenêutica a ser observada pelo intérprete, revelando-se a óptica a partir da qual deve ser compreendida a formalização de pessoa jurídica objetivando a prestação de serviços. O Direito não deve fechar os olhos à realidade do mercado de trabalho do início do século XXI, altamente especializado e em constante mutação. Sob o signo da globalização, não somente o Brasil mas a quase totalidade das nações tidas como subdesenvolvidas experimentaram, na década de 1990, importante influxo de ideário neoliberal, traduzido, em maior ou menor grau, em crescente pressão pela desregulamentação no ramo das atividades trabalhistas. Longe de ignorar-se a necessidade de a norma impugnada ser interpretada de acordo com a quadra vivida, considerado o mundo globalizado, marcado por altíssima especialização na divisão do trabalho, o estudo da evolução histórica do tratamento conferido aos trabalhadores no Brasil, isto é, o desdobrar da fórmula no tempo

e no espaço, não deixa margem a dúvidas. A par de debilitar as demandas e reivindicações voltadas à consecução de melhorias das condições de trabalho, a exclusão do trabalhador da categoria econômica ligada à atividade do beneficiário final da mão de obra – a empresa tomadora – produz outro efeito danoso nada desprezível: a desintegração da identidade coletiva dos trabalhadores mediante o enfraquecimento dos laços de pertencimento. [...] O que se verifica na norma em jogo é nítida isenção no cumprimento das atribuições sociais das empresas, a implicar profundo desequilíbrio na relação entre empregador e trabalhador, em prejuízo do projeto constitucional de construir uma sociedade livre, justa e solidária – artigo 3º, inciso I. A quadra é verdadeiramente ímpar, levando em conta, de um lado, a realidade do atual mercado de trabalho e, de outro, o objetivo maior de justiça social. Na busca da excelência na prestação jurisdicional, o magistrado, encarnando a figura do Estado-juiz, deve ter a atuação norteadada pelos princípios gerais do Direito e, mais especificamente, do Direito do Trabalho, considerada a história da legislação protetiva, sob pena de subverter-se aquilo que é o fundamento e a razão de ser da Justiça trabalhista.”²²

Conforme se depreende da divergência do Ministro Marco Aurélio, a discussão da validade da norma foi deslocada para a seara trabalhista. Argumenta o voto que as normas protetivas ao trabalhador impedem o reconhecimento da constitucionalidade do art. 129 da Lei n. 11.196/2005 que, no seu entendimento, autorizaria o descumprimento de atribuições sociais e desequilíbrio na relação trabalhista. A mesma ênfase foi dada pela divergência da Ministra Rosa Weber.

22. _____. Supremo Tribunal Federal. ADC 66. Voto pendente de publicação no DJE. Disponível em < <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5794122>>

Com a máxima vênia, a discussão não pode se centrar nas questões trabalhistas. Conquanto haja uma íntima afinidade entre o vínculo de emprego, o regime tributário e os recolhimentos previdenciários, certo é que a norma do art. 129 da Lei n. 11.196/2005 vai muito mais além disso. Ela é uma norma autorizativa para o particular, portanto não obriga ninguém a seguir seu regime jurídico, de forma que ainda está autorizado a tributação de serviços personalíssimos via pessoa física, caso alguém o queira. Noutro turno, ela é uma norma de vedação para a fiscalização tributária, que não pode invocar aqueles fundamentos descritos no tipo legal para descaracterizar a pessoa jurídica.

Por isso é extremamente importante se identificar, de forma indelével, que o fundamento constitucional de validade do art. 129 da Lei n. 11.196/2005 é a liberdade econômica (inc. XIII do art. 5º e no parágrafo único do art. 170 da CF/88) do particular que presta serviços personalíssimos, especialmente na forma de como escolher organizar a prestação de sua atividade. Não se trata, portanto, de norma trabalhista, que veda ou impede o reconhecimento de vínculo de emprego. Aquele que entende presentes os requisitos do vínculo empregatício não encontrará nenhum óbice no art. 129. Encontrará sim requisitos e vedações dentro do sistema da Legislação Trabalhista, mas que nada tem de relação com os requisitos da Lei n. 11.196/2005.

6. CONCLUSÃO

Conforme demonstrado em linhas pretéritas, em que pese a existência do art. 129 da Lei nº 11.196/2005 há mais de 15 anos no ordenamento jurídico brasileiro, o seu cumprimento na esfera administrativa tem se apresentado deveras tormentoso.

Por um lado, buscou-se aqui demonstrar que no plano infraconstitucional as previsões da citada norma sempre existiram no ordenamento jurídico brasileiro, razão pela qual ela é uma norma

tributária interpretativa, conforme expressamente declarado na sua exposição de motivos.

Noutro ponto, argumentou-se também, agora no plano constitucional, que o citado artigo possui fundamento de validade e eficácia na proteção dada pela CF/88 à liberdade, seja em suas cláusulas genéricas, seja nos seus fundamentos específico voltados para a ordem econômica, inc. XIII do art. 5º e no parágrafo único do art. 170, respectivamente.

A discussão não pode centrar-se em questões trabalhistas, seja no enfoque dado pela Receita Federal, em razão da ausência de funcionários nas pessoas jurídicas constituídas, cuja prestação do serviço personalíssimo é feita pelo próprio sócio, seja no escopo de análise dado pelos votos divergentes dos Ministros Marco Aurélio e Rosa Weber no STF.

A norma do art. 129 da Lei n. 11.196/2005 é de natureza tributária e assim deve ser interpretada. Ela vige para aqueles que validamente, dentro da sua liberdade de organização da própria atividade personalíssima, escolhem assumir uma forma de pessoa jurídica. Se o particular não teve escolha ou liberdade na forma de organização e constituição do negócio, não é de competência da legislação tributária (e muito menos da Receita Federal) se imiscuir nas questões trabalhistas, cabendo aquele que se julga prejudicado buscar o seu direito no foro competente da justiça especializada.

O que não pode é a Receita Federal, na relação entre o tomador e o prestados dos serviços personalíssimos, enxergar ali um vínculo de emprego que nenhuma das partes entende presente para, a partir daí, exigir uma tributação mais onerosa. Agir dessa forma viola frontalmente a liberdade prevista no inc. XIII do art. 5º e no parágrafo único do art. 170 da CF/88.

7. REFERÊNCIAS

- ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. NBR 6023: informação e documentação: *referências*: elaboração. Rio de Janeiro, 2002.
- _____. NBR 6024: informação e documentação: numeração progressiva das seções de um documento escrito: *apresentação*. Rio de Janeiro, 2003.
- _____. NBR 6027: informação e documentação: *sumário*: *apresentação*. Rio de Janeiro, 2003.
- _____. NBR 6028: informação e documentação: *resumo*: *apresentação*. Rio de Janeiro, 2003.
- _____. NBR 6033: *ordem alfabética*. Rio de Janeiro, 1989.
- _____. NBR 10520: informação e documentação: citações em documentos: *apresentação*. Rio de Janeiro, 2002.
- ÁVILA, Humberto. A prestação de serviços personalíssimos por pessoas jurídicas e a sua tributação: o uso e abuso do direito de criar pessoas jurídicas e o poder de desconsiderá-las. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). Grandes questões atuais do direito tributário. vol 17. São Paulo: Dialética, 2013
- _____. Imposto De Renda Da Pessoa Jurídica – Irpj. Prestação De Serviços Personalíssimos Por Meio De Empresa. Serviço Intelectual. Personalidade Jurídica. Direitos De Liberdade. Legalidade. Livre Exercício De Atividade Econômica. Artigo 129 DA LEI Nº. 11.196/05. CONSTITUCIONALIDADE. 29 DE JULHO DE 2019. STF. ADC 66. <<http://portal.stf.jus.br/>>
- BRASIL. DECRETO Nº 3.000, DE 26 DE MARÇO DE 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto/D3000.htm#:~:text=RESIDENTES%20NO%20EXTERIOR-,Art.,5.844%2C%20de%201943%2C%20art.>
- _____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte Acórdão nº 9202004.548 – 2ª Turma Sessão de 23 de novembro de 2016 Matéria IRPF Recorrentes GUSTAVO KUERTEN e FAZENDA NACIONAL ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF
- _____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Número do Processo 11020.003823/2003-26 Contribuinte LUIZ FELIPE SCOLARI Tipo do Recurso Embargos Contribuinte Nº Acórdão 106-14.244
- _____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Recurso Voluntário Acórdão nº 2301005.812 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária Sessão de 18 de janeiro de 2019 Matéria Imposto sobre a Renda de Pessoa Física Recorrente FREDERICO CHAVES GUEDES Recorrida FAZENDA NACIONAL.

- _____. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>.
- _____. INSTRUÇÃO NORMATIVA SRP Nº 3, DE 14 DE JULHO DE 2005. Dispõe sobre normas gerais de tributação previdenciária e de arrecadação das contribuições sociais administradas pela Secretaria da Receita Previdenciária – SRP e dá outras providências. <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=12795>>
- _____. LEI Nº 7.713, DE 22 DE DEZEMBRO DE 1988. Altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l7713.htm>
- _____. LEI Nº 10.406, DE 10 DE JANEIRO DE 2002. Institui o Código Civil. <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406compilada.htm>
- _____. LEI Nº 11.196, DE 21 DE NOVEMBRO DE 2005. Institui o Regime Especial de Tributação e dá outras providências. <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/111196.htm>
- _____. LEI Nº 9.317, DE 5 DE DEZEMBRO DE 1996. Dispõe sobre o regime tributário das microempresas e das empresas de pequeno porte, institui o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES e dá outras providências. <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9317.htm>
- _____. LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm>
- _____. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1684995/PR, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEGUNDA TURMA, julgado em 28/11/2017, DJe 05/12/2017
- _____. Supremo Tribunal Federal. ADC 66. Voto pendente de publicação no DJE. Disponível em <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5794122>>

VIII

Processo administrativo em matéria tributária e princípio da verdade material

*Marilene Talarico Martins Rodrigues**

RESUMO: Processo Administrativo em matéria tributária e o direito de ampla defesa assegurado pela Constituição. Preclusão x direito de apresentar provas extemporâneas. Princípio da Verdade Material. Regras de Interpretação do Direito. Motivo de Força maior. Flexibilização da aplicação da lei. Interpretação Sistemática e Segurança Jurídica.

PALAVRAS CHAVE: Ampla defesa no processo administrativo. Preclusão para apresentação de provas. Motivo de Força Maior. Regras de Interpretação do Direito. Verdade material.

SUMÁRIO: 1 Considerações iniciais. 2 Hermenêutica e aplicação das normas constitucionais. 3 Princípio da verdade material. 4 Preclusão x direito de apresentar provas. 5 Conclusões. 6 Referências bibliográficas.

(*) Advogada, sócia da Advocacia Gandra Martins, Especialista em Direito Tributário pelo Centro de Extensão Universitária CEU Law School, Membro do Conselho Superior de Direito da FECOMÉRCIO – SP, Membro do IASP, Membro da Diretoria da Academia Brasileira de Direito Tributário – ABDT, Membro do Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT, Membro da Academia Paulista de Letras Jurídicas – APLJ, Membro da União de Juristas Católicos de São Paulo – UJUCASP, Membro do Instituto Brasileiro de Estudos de Direito Administrativo Financeiro e Tributário – IBEDAFT.

1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS

A partir da Constituição Federal de 1988, o Processo Administrativo surgiu com um novo perfil e com maior amplitude, por constar expressamente entre os direitos e garantias fundamentais, arrolados no seu artigo 5º, inciso LV, ao dispor:

LV – aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.

A garantia de ampla defesa administrativa, tal como no Processo Judicial, assegura a todos o contraditório e a defesa com os meios e recursos a ela inerentes, com possibilidade de apresentação de provas necessárias a garantia desse direito amplo no Processo Administrativo, para que o sujeito passivo possa se defender, sem embaraços, limitações ou ônus, não podendo o Órgão Julgador competente deixar de observar essas garantias amplas asseguradas pela nossa lei maior, pois, ao lado desse princípio que consagra o direito à ampla defesa está o princípio do devido processo legal que indica o conjunto de garantias processuais a serem asseguradas às partes, legitimando, assim, o próprio processo, de forma a realizar a segurança jurídica, representando o devido processo legal um instrumento exclusivo para preservar direitos e assegurar garantias no exame do ato administrativo de imposição tributária.

O Processo Administrativo, uma vez instaurado, com a lavratura do auto de infração, com a defesa do sujeito passivo e apresentação de provas de forma ampla, possibilitará ao Órgão Julgador Administrativo, o controle da legalidade dos atos de constituição do crédito tributário e a revisão do lançamento.

Alguns princípios, entretanto, de natureza obrigatória, devem ser observados, pela Administração Pública ao examinar o ato administrativo, na forma estabelecida pelo art. 37 da Constituição Federal, que prescreve:

Art. 37 – A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência (...).

Conforme ensina Maria Sylvia Zanella Di Pietro “o ato administrativo é a declaração do Estado ou de quem o represente, que produz efeitos jurídicos imediatos, com observância da lei, sob o regime jurídico público e sujeito a controle pelo Poder Judiciário”.¹

Como o ato administrativo de lançamento tributário produz efeitos jurídicos, a sua revisão e o controle da legalidade no Processo Administrativo devem ser motivados pela decisão administrativa, sob pena de nulidade.

No Processo Administrativo Tributário, além dos princípios mencionados no art. 37 da Constituição Federal, que a Administração Pública deve obediência, em toda sua atuação, há outros princípios aplicáveis ao Processo Administrativo Tributário, que contém um núcleo lógico jurídico comum, consubstanciado em princípios de observância obrigatória em ambas as fases percorridas pela Administração, desde a formalização da pretensão até o julgamento da lide tributária, composto por um conjunto de princípios que conferem coerência à atividade tributária estatal, a saber:

1º) Princípio da Legalidade – O princípio da legalidade está expresso na Constituição Federal, no art. 5º, inciso II de forma genérica; e de forma específica para o direito tributário no art. 150, inciso I, enfatizado pelo art. 37, “caput” em sua aplicação pela Administração. No plano infraconstitucional, a legalidade tributária, consta dos arts. 3º e 142 do Código Tributário Nacional, que prescrevem que a atividade administrativa é plenamente vinculada e no âmbito do Processo Administrativo Tributário obedecerá, entre outros requisitos de validade, os princípios da publicidade, da economia, da motivação e

1. *Direito Administrativo* – 21ª ed. – São Paulo – Atlas Editora – 2008 – p. 136.

da celeridade, assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.

É importante assinalar que todo direito tributário é regido pelo princípio da legalidade, que é também corolário do princípio da tipicidade da tributação, de tal forma que a exigência de tributos deve estar prevista expressamente na lei e em seus limites, para ter condição de validade.

O princípio da legalidade quando de sua aplicação ao Processo Administrativo é denominado de legalidade objetiva com a finalidade de realçar o caráter objetivo e impessoal do agente administrativo no plano tributário material, em que a legalidade é qualificada como estrita e caracterizada pela tipicidade. A observância da legalidade objetiva é primado comum ao procedimento e ao Processo Administrativo-fiscal, que deve ser observado, sob pena de invalidade da atuação administrativa no processo, que deve ser desenvolvida em estrita vinculação com a lei e para a finalidade de preservar a aplicação do sistema jurídico tributário.

Desta forma, nenhum ato administrativo-fiscal, seja de formalização, seja de julgamento, pode ser discricionário, uma vez que as atividades administrativas de fiscalização, apuração, lançamento e julgamento são atividades plenamente vinculadas (arts. 3º e 142 do CTN) e devem atender as normas jurídicas de procedimento e processo, com a finalidade de aplicar a lei e o Direito, na exata medida da Constituição e do sistema jurídico infraconstitucional que rege a relação jurídico-tributária, de modo a preservar a aplicação da lei ao caso concreto, distribuindo a Justiça, de tal forma que o princípio da legalidade é bem mais amplo do que a mera sujeição do ato administrativo à lei, pois obriga, necessariamente, a submissão também ao Direito, ao ordenamento jurídico, às normas e princípios constitucionais.

2. HERMENÊUTICA E APLICAÇÃO DAS NORMAS CONSTITUCIONAIS

Para determinar o sentido e o alcance das normas, ensina CARLOS MAXIMILIANO, “que não basta conhecer as regras aplicáveis para determinar o sentido e o alcance dos textos. Parece necessário reuni-las e, num todo harmônico, oferecê-las ao estudo, em um encadeamento lógico. (...) Descobertos os métodos de interpretação, examinados em separado, um por um, nada resultaria de orgânico, de construtor, se não enfeixássemos em um todo lógico, em um complexo harmônico. À análise sucede a síntese. Intervenha a hermenêutica, a fim de proceder à sistematização dos processos aplicáveis para determinar o sentido e o alcance das expressões do Direito.”²

A compreensão do espírito do preceito jurídico se consegue a partir da aplicação de quatro elementos de interpretação: o gramatical ou literal, o sistemático, o teleológico e o histórico.

A interpretação jurídica se inicia com a revelação do conteúdo semântico das palavras, interpretação literal/gramatical. Com a leitura literal da lei, para compreensão de seus termos, será apenas o ponto de partida.

Em seguida, a norma deve ser examinada no seu sistema, ou seja, no seu conjunto, porque o direito é um todo orgânico (interpretação sistemática). É que, conforme leciona Carlos Maximiliano, “a verdade inteira resulta do contexto e não de uma parte truncada, quiçá defeituosa, mal redigida”. É preciso comparar o dispositivo a ser interpretado “com os princípios gerais, o conjunto do sistema em vigor”.³ É dizer, o intérprete deve levar em conta outras normas e princípios norteadores do Direito para determinar a melhor exegese do preceito examinado.

2. MAXIMILIANO, Carlos – *Hermenêutica e Aplicação do Direito* – 10ª edição – Ed. Forense – 1988 – p. 5.

3. MAXIMILIANO, Carlos, obra citada p. 54.

Nessa fase, ocorrerá, também, a verificação do fim almejado pela norma, com a busca da “*ratio legis*”, para definir os seus fins sociais. A interpretação teleológica se impõe, certo que o “fim da lei é sempre um valor, cuja preservação ou atualização o legislador teve em vista garantir”.

Alípio Silveira assevera que a norma deve ser interpretada de modo que “assegure plenamente a tutela de interesse para a qual foi redigida”.⁴ O intérprete, além da leitura fria do texto, deve compreender a razão de existência da norma jurídica. Não se pode, portanto, na interpretação jurídica, deixar de considerar o modo como originada a norma, como foi pensada e como os interesses em jogo foram valorados.

Por fim, cumpre ao intérprete a apuração do momento histórico da elaboração da lei (interpretação histórica), para justamente bem compreender os fins sociais da norma, assim compreendida a circunstância do momento histórico que determinou a criação do preceito interpretado. Carlos Maximiliano, de forma analítica define a “*occasio legis*” como sendo o “complexo de circunstâncias específicas atinentes ao objeto da norma, que constituíram o impulso exterior à emanção do texto, causas mediatas e imediatas, razão política e jurídica, fundamentos dos dispositivos, necessidades que levaram a promulgá-las; fatos contemporâneos da elaboração, momento histórico, ambiente social...”.⁵

Sobre o tema, Juarez Freitas, com propriedade escreve:

Interpretar uma norma é interpretar o sistema inteiro: qualquer exegese comete, direta ou obliquamente, uma aplicação da totalidade do Direito.

Assentes tais pressupostos, convém assinalar que todas as frações do sistema guardam conexão entre si. Daí resulta que qualquer exegese comete, direta ou

4. SILVEIRA, Alípio – *Hermenêutica no Direito Brasileiro* – Ed. Forense – 1996 – p. 99.

5. MAXIMILIANO, Carlos, obra citada p. 148-149.

indiretamente, uma aplicação de princípios e regras e de valores componentes da totalidade do Direito.

Retido esse aspecto, registre-se que cada preceito deve ser visto do todo, eis que apenas no exame de conjunto tende a ser melhor equacionado qualquer caso problemático, quando se almeja bem-fundamentada hierarquização tópica dos princípios proeminentes.

Com efeito, ao hierarquizar prudentemente princípios, regras e valores, a interpretação tópico-sistemática opera escalonando-os, renovando – se necessário – os seus significados. Quando configurada antinomia lesiva ou para evitá-la, os princípios devem ocupar o lugar das diretrizes harmonizadoras ou solucionadoras, na base e no ápice do sistema, vale dizer, fundamento e cúpula do sistema.⁶

Ao interpretar a Constituição, o Ministro Carlos Velloso, quando da decisão pelo STF (Tribunal Pleno) da RECLAMAÇÃO nº 383-3/SP, em seu voto, consignou:

Ora, a meu ver, essa interpretação puramente literal de um texto isolado não seria boa. Temos que interpretar a Constituição no seu contexto e quando interpretamos a Constituição é bom lembrar a afirmativa de Marshall, no “*McCulloch V. Maryland*”, de 1819: “quando se interpretam normas constitucionais, deve o intérprete estar atento ao espírito da Constituição, ao que ela contém no seu contexto.

Parece-me que a interpretação literal não prestaria obsequio à Constituição, que deve ser sistematicamente interpretada.

Se a lei não estiver em conformidade com a Constituição, com seus princípios e garantias, de forma a dar efetividade a seus objetivos,

6. *A Interpretação Sistemática do Direito* – 5ª ed. – Malheiros Editores – 2010 – p. 73-74.

não pode o intérprete considerar a lei, isoladamente, para fins de torná-la constitucional.

O princípio da legalidade, portanto, exige a submissão pela Administração não só da lei, mas ao Direito, às normas do ordenamento e aos princípios constitucionais.

2º) Princípio do Devido Processo Legal – A conhecida cláusula do *due process of law*, de amplo valor, divide-se em princípios do devido processo legal substancial (*substantive due process*) e do devido processo legal processual (*procedural due process*). Em sua vertente substantiva a cláusula do devido processo legal compreende os postulados do direito material, como, no Direito Tributário por exemplo, as garantias concernentes ao princípio da legalidade, princípio da isonomia, princípio da capacidade contributiva, princípio da anterioridade, princípio do não confisco, etc.

Em seu “sentido processual (*procedural due process*), o princípio do devido processo legal expressa as garantias elementares das quais derivam inúmeros princípios de processo, seja administrativo ou judicial, pois o tipo de processo (civil, penal ou administrativo) é que determina a forma e o conteúdo na incidência do princípio.”⁷

As garantias individuais do Processo Administrativo devem ser observadas no âmbito dos processos da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, uma vez que representam as implicações jurídicas mais diretas das cláusulas constitucionais expressas do devido processo legal, em seu sentido processual, especialmente quanto ao direito à autoridade administrativa competente, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes.

Como o direito ao processo corresponde ao “direito a uma estrutura lógica de garantias e seus princípios, no regime constitucional brasileiro, exprimem uma amálgama de garantias individuais de

7. Ver NERY JUNIOR, Nelson e ANDRADE NERY, Rosa Maria – “*Código de Processo Civil Comentado*” – 4ª ed. – São Paulo – RT – 1999 – p. 93.

raiz constitucional. É por essa razão que o processo contemporâneo mais que representar um mero cederepro, ou procedere, se afigura como a justaposição orgânica e coerente de princípios garantidores do procedural process”.⁸

O rol de garantias individuais (sob a forma de princípios do Processo Administrativo) representa, em seu conjunto, verdadeira condição e validade constitucional do Processo Administrativo Tributário, conforme art. 5º, incisos LIII, LIV e LV, da CF/88, ou seja: (a) direito de impugnação administrativa à pretensão fiscal (art. 5º, LIV); (b) direito a autoridade julgadora competente (art. 5º, LIII); (c) direito ao contraditório (art. 5º, LV); (d) direito à cognição formal e material ampla (art. 5º, LV); (e) direito à produção ampla de provas (art. 5º, LV); (f) direito a recurso hierárquico (art. 5º, LV).

Tais garantias processuais administrativas, constituem-se no núcleo constitucional do Processo Administrativo e devem ser disciplinadas pela legislação infraconstitucional.

De tal forma que o Processo Administrativo será inválido se forem violadas essas garantias constitucionais do contribuinte.⁹

Nesse sentido, decidiu o Supremo Tribunal Federal, ao examinar a ADI nº 1063-8-DF, em sessão plenária, tendo como Relator o Ministro CELSO DE MELLO. Merece transcrição, o seguinte trecho da Ementa:

O STF COMO LEGISLADOR NEGATIVO: A ação direta de inconstitucionalidade não pode ser utilizada com o objetivo de transformar o Supremo Tribunal Federal, indevidamente, em legislador positivo, eis que o poder de inovar o sistema normativo, em caráter inaugural, constitui função típica de instituição parlamentar.

8. Ver XAVIER, Alberto – *Do Lançamento. Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário* – 2ª ed. – Rio de Janeiro – Ed. Forense – 1997 – p. 113.

9. Preferimos não entrar na discussão entre os entendimentos no Processo Administrativo de Procedimento e/ou Processo Administrativo, por adotarmos a menção feita pela Constituição Federal: Processo Administrativo (art. 5º, inciso LV).

Não se revela lícito pretender, em sede de controle normativo abstrato, que o Supremo Tribunal Federal, a partir da supressão seletiva de fragmentos do discurso normativo inscrito no ato estatal impugnado, proceda à virtual criação de outra regra legal, substancialmente divorciada do conteúdo material que lhe deu o próprio legislador.

[...]

SUBSTANTIVE DUE PROCESS OF LAW E FUNÇÃO LEGISLATIVA: A cláusula do devido processo legal – objeto de expressa proclamação pelo art. 5º, LIV, da Constituição – deve ser entendida, na abrangência de sua noção conceitual, não só sob o aspecto meramente formal, que impõe restrições de caráter ritual à atuação do Poder Público, mas, sobretudo, em sua dimensão material, que atua como decisivo obstáculo à edição de atos legislativos de conteúdo arbitrário.

A essência do substantive due process of law reside na necessidade de proteger os direitos e as liberdades das pessoas contra qualquer modalidade de legislação que se revele opressiva ou destituída do necessário coeficiente de razoabilidade.

Isso significa, dentro da perspectiva da extensão da teoria do desvio de poder ao plano das atividades legislativas do Estado, que este não dispõe da competência para legislar ilimitadamente, de forma imoderada e irresponsável, gerando, com o seu comportamento institucional, situações normativas de absoluta distorção e, até mesmo, de subversão dos fins que regem o desempenho da função estatal. O magistério doutrinário de CAIO TÁCITO. Observância, pelas normas legais impugnadas, da cláusula constitucional do substantive *due process of law*.

Esse entendimento da Suprema Corte, revela que a essência do substantive due process of law, é a necessidade de proteger os direitos

e as liberdades das pessoas contra qualquer modalidade de legislação que se revele opressiva ou destituída de razoabilidade.

O que comprova que o princípio do devido processo legal vai além da mera formalidade do processo, pois há necessidade de ser examinada a legislação e a sua razoabilidade, para que as decisões possam ser motivadas.

3º) Princípio da Motivação– O princípio da motivação exige que a Administração Pública indique os fundamentos de fato e de direito de suas decisões. Ele está consagrado pela doutrina e pela Jurisprudência, não havendo mais espaço para as antigas doutrinas que discutiam se a sua obrigatoriedade alcançava só os atos vinculados ou só os atos discricionários, ou se estava presente em ambas as categorias. A sua obrigatoriedade se justifica em qualquer tipo de ato, porque se trata de formalidade necessária para permitir o controle da legalidade dos atos administrativos.¹⁰

A motivação dos atos administrativos, portanto, se tornou em um princípio por expressa disposição de lei, que deve ser obedecido no âmbito da Administração Pública.

A nível constitucional, embora o princípio da motivação não esteja de forma expressa no rol do art. 37 da CF/1988, ele consta do inciso IX, do art. 93 da CF, assim redigido:

IX – todos os julgamentos dos órgãos do Poder Judiciário serão públicos, e fundamentadas todas as decisões, sob pena de nulidade, podendo a lei limitar a presença, em determinados atos, às próprias partes e a seus advogados, ou somente a estes, em casos nos quais a preservação do direito à intimidade do interessado no sigilo não prejudique o interesse público à informação,

e de maneira implícita a CF estabelece em seu art. 1º ao preceituar que:

10. Ver DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella – *Direito Administrativo* – 21ª ed. – São Paulo – Atlas Editora – 2008 – p. 77.

Art. 1º – A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito, que pode ser entendido como Estado limitado pelo Direito, não se podendo conceber que, em um Estado em que “todo poder emana do povo” (§ único do art. 1º), se aceite a prática e edição do ato administrativo, que tenham por objetivo, modificar, reduzir, ampliar ou até anular interesses e direitos do cidadão, sem a devida fundamentação, sem a justificação e a explicitação dos motivos que ensejaram a prática do ato.

A garantia constitucional de obrigatoriedade de motivação dos atos administrativos pode ser constatada em outros dispositivos da Constituição Federal de 1988, ao assegurar como direito fundamental que “todos tem direito de receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular ou de interesse coletivo em geral, que serão prestados no prazo de lei, sob pena de responsabilidade”, além de garantir “a obtenção de certidões em repartições públicas, para defesa de direitos e esclarecimentos de situações de interesse pessoal”. Também a “garantia do devido processo legal e de ampla defesa” (art. 5º, XXXIII; XXXIV, b e LV). Em todos esses casos, o constituinte assegurou que os particulares tenham alcance às informações e documentos que afetem seus direitos sem uma coerente e clara motivação. A ampla defesa e o contraditório, igualmente, só poderão ser concretizados se o litigante conhecer os fundamentos e os motivos que ensejaram a prática do ato que afetou interesses.

Nesse sentido, o Ministro Marco Aurélio de Mello, Relator do RE nº 160.381-SP em decisão proferida pela 2ª Turma do STF, quanto aos princípios implícitos na Constituição Federal, deixou claro que:

Os **princípios podem estar ou não explicitados** em normas. Normalmente, sequer constam do texto regrado.

Defluem no todo do ordenamento jurídico. Encontram-se ínsitos, implícitos no **sistema**, permeando as diversas normas regedoras de determinada matéria. O só fato de um princípio não figurar no texto constitucional anterior, não figurar o princípio da moralidade não

significa que o administrador poderia agir de forma imoral ou mesmo amoral.” (RTJ 153/1030 – decisão de 29.03.1994) (grifos nossos)

Sergio Ferraz e Adilson de Abreu Dallari, sobre o tema observam que:

Sem a explicitação dos motivos torna-se extremamente difícil sindicá-lo, sopesar ou aferir a correção daquilo que foi decidido. Sem a motivação fica frustrado ou, pelo menos, prejudicado o direito de recorrer, inclusive perante a própria Administração ou o Poder Judiciário. Não basta que a autoridade evoque um determinado dispositivo legal como supedâneo de sua decisão; é essencial que aponte os fatos, as inferências e os fundamentos de sua decisão.¹¹

Ora, tendo o nosso país adotado o “Estado Democrático de Direito”, proclamando ainda ter como um de seus fundamentos a “cidadania”, os cidadãos e, em particular, o interessado no ato administrativo, têm o direito de saber os fundamentos e a motivação que justificam a decisão administrativa em relação ao ato praticado. Esta é, portanto, a essência do princípio da motivação no Processo Administrativo Tributário.

Feitas estas considerações sobre o Processo Administrativo Tributário, passamos a examinar o Princípio da Verdade Material, como segue:

3. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL

Pelo princípio da verdade material, a busca da certeza das situações apontadas no Processo Administrativo deve estar presente e vai além das provas produzidas pelas partes ou em determinados casos com as circunstâncias superficiais que se encontram. O julgador deve

11. *Processo Administrativo* – 2ª ed. – São Paulo – Ed. Malheiros – 2006 – p. 382.

emprenhar-se na investigação da verdade substancial, desde que obtida por meios lícitos.

O princípio da verdade material, também denominado princípio da verdade real, que integra o princípio da oficialidade, consiste em que a Administração deve tomar decisões com base nos fatos tais como se apresentam na realidade e vão além das provas apresentadas pelas partes.

Odete Medauar, esclarece que:

O princípio da verdade material ou verdade real, que tangencia o princípio da oficialidade, exprime que a Administração deve tomar decisões com base nos fatos tais como se apresentam na realidade, não se satisfazendo com a visão oferecida pelos sujeitos. Para tanto, tem o direito e o dever de carrear para o expediente todos os dados, informações e documentos atinentes a matéria tratada, sem estar jungida aos aspectos considerados pelos sujeitos. Assim, no tocante as provas, desde que obtidas por meios lícitos (como impõe o inciso LVI do art. 5º da CF), a Administração detém liberdade plena de produzi-las.¹²

No tocante às provas, portanto, desde que obtidas por meios lícitos, a Administração tem o poder dever de produzi-las.

Celso Antonio Bandeira de Mello, a propósito, ensina que:

O princípio da verdade material consiste em que a administração, ao invés de ficar adstrita ao que as partes demonstrem no procedimento, deve buscar aquilo que é realmente verdade, com prescindência do que os interessados hajam alegado e provado, como bem diz Hector Jorge Escola. Nada importa, pois, que a parte aceite como verdadeiro algo que não o é ou que negue a veracidade do

12. *Processo Administrativo – Aspectos Atuais* – obra coletiva – coordenada por Odete Medauar – Cultura Paulista Editora – 1998 – p. 21.

que é, pois no procedimento administrativo, independentemente do que haja sido aportado aos autos pela parte ou pelas partes, a administração deve sempre buscar a verdade substancial.¹³

Esse entendimento é também corroborado por Hely Lopes Meirelles, ao esclarecer:

O princípio da verdade material, também denominado de **liberdade de prova**, autoriza a administração a valer-se de qualquer prova que a autoridade julgadora ou processante tenha conhecimento, desde que a faça trasladar para o processo. **É a busca da verdade material em contraste com a verdade formal**. Enquanto **nos processos judiciais o juiz deve cingir-se às provas indicadas no seu devido tempo pelas partes**, no processo administrativo a autoridade processante ou julgadora **pode, até o julgamento final**, conhecer de novas provas, ainda que produzidas em outro processo ou decorrentes de fatos supervenientes que comprovem as alegações em tela.¹⁴ (destaques nossos)

Sobre a concretização da verdade material no Processo Administrativo, Alberto Xavier pondera que:

A instrução do processo tem por finalidade a descoberta da verdade material no que toca ao seu objeto, e daí a lei fiscal conceder aos órgãos de aplicação meios instrutórios vastíssimos que lhes permitem formar a convicção da existência e conteúdo do fato tributário.”¹⁵

Esse princípio da verdade material, importa em que não pode a Administração deixar de realizar as diligências probatórias necessárias ao processo, pela natureza e conteúdo do objeto fiscalizado.

13. *Curso de Direito Administrativo* – 8ª ed. – São Paulo – Ed. Malheiros – 1996 – p. 306.

14. *Direito Administrativo Brasileiro* – 16ª ed. – 2ª tir. – São Paulo – RT – 1991 – p. 581.

15. *Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro* – Rio de Janeiro – Forense – 2002 – p. 109.

Assim, a investigação constitui não somente um poder dever da Administração, mas um direito do contribuinte à verdade material tributária, a exatidão legal do tributo, em decorrência do princípio da legalidade que rege a tributação (art. 150, I da CF/1988) e da liberdade do julgador na realização da justiça fiscal.

O princípio da verdade material é adotado pelos seguintes professores e juristas: Ives Gandra da Silva Martins; Alberto Xavier; Hely Lopes Meirelles; Celso Antonio Bandeira de Mello; Odete Medauar; Maria Sylvia Zanella Di Pietro; Lúcia Valle Figueiredo; James Marins; Gustavo Miguez de Mello; Leandro Paulsen, entre outros.

A grande discussão que tem sido feita, consiste em até que momento do Processo Administrativo é possível a realização de provas.

O Processo Administrativo, assim como o Processo Judicial, tem suas garantias asseguradas pela Constituição, na forma do art. 5º, inciso LV.

O contraditório e a ampla defesa compreendem toda a produção de provas em direito admitidas, para esclarecimento dos fatos e determinação da obrigação tributária, da forma mais ampla possível, nos termos da lei.

O Código de Processo Civil comaplicações subsidiária ao Processo Administrativo, em suas disposições gerais sobre provas, estabelece a amplitude dos meios de prova, conforme a norma contida no seu art. 369, ao dispor que:

Art. 369 – As partes têm o direito de empregar todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados neste Código, para provar a verdade dos fatos em que se funda o pedido ou a defesa e influir eficazmente na convicção do juiz.

Trata-se de direito fundamental à prova, que goza de fundamentalidade tanto formal, na medida em que positivado no art. 5º, incisos LIV e LV da CF, quanto material, na medida em que é uma função

precípua do direito ordenar condutas, aplicando consequências jurídicas somente a fatos que realmente ocorreram, ou seja: é o princípio da verdade real que deve ser considerado.

Prova e verdade. A partir dessa visão, a doutrina mais moderna defende uma diferenciação ente o que está provado e o que é verdadeiro (dizer que algo é quando é e não é quando não é). Por outro lado, o processo tem justamente que estar instrumentalizado com a busca mais efetiva possível da verdade, já que a relação entre prova e verdade precisa ser de meio e fim: a prova deve buscar a verdade real, constituindo uma relação teleológica entre a primeira e a segunda, que o julgador deve observar.

Decisão justa e processo justo. Uma decisão que conclua erroneamente sobre fatos, é necessariamente uma decisão injusta. E, a fim de que o processo seja justo – como é exigência do Estado Constitucional –, é necessário que esteja regulado para a produção de decisões justas. Ou seja, é necessário, para que o processo seja justo, que busque a verdade de forma inidônea, por meios lícitos.

4. PRECLUSÃO X DIREITO DE APRESENTAR PROVAS

Ao disciplinar o processo administrativo federal, o Decreto nº 70.235/1972, em seu art. 16, com as alterações introduzidas pelas Leis nºs 8.748/1993 e 9.532/1997, estabeleceu de forma expressa, a necessidade de a impugnação ser instruída com provas concludentes da matéria objeto da defesa, bem como indicar as diligências ou perícias que o impugnante pretende realizar, sob pena de preclusão do direito do sujeito passivo de produzir provas em outro momento processual.

Referido dispositivo do Decreto nº 70.235/1972, está assim redigido:

Art. 16 – A impugnação mencionará:

[...]

III – os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

IV – as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito.

(...)

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16.

(...)

§ 3º Quando o impugnante alegar direito municipal, estadual ou estrangeiro, provar-lhe-á o teor e a vigência, se assim o determinar o julgador.

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior.

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for

interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância.

No caso do processo administrativo estadual, ao disciplinar o Processo Administrativo Paulista, a Lei nº 13.457, de 18 de março de 2009, com as alterações introduzidas pela Lei nº 16.498, de 18 de julho de 2017, da mesma forma, também disciplina o processo administrativo bandeirante em seu artigo 19, assim redigido:

Art. 19 – As provas deverão ser apresentadas juntamente com o auto de infração e com a defesa, salvo por motivo de força maior ou ocorrência de fato superveniente.

Parágrafo único: Nas situações excepcionadas no “caput” deste artigo, que devem ser cabalmente demonstradas, será ouvida a parte contrária.

Ora, a exigência de ser apresentada prova documental com a defesa – tanto no processo administrativo Federal como no processo administrativo Estadual Paulista – por sua rigidez, não pode prevalecer, por estar em desconformidade com o princípio da verdade material, que não pode ser afastado, o que torna a exigência ilegal. Deve, portanto, ser examinado caso a caso e sempre que a questão exigir, deve ser flexibilizado esse dispositivo.

Assim, fazer justiça é respeitar os princípios de direito administrativo, aplicáveis ao Processo Administrativo Tributário, na forma do art. 5º, LV da CF, que garante aos litigantes, em Processo Judicial ou Administrativo, e os acusados em geral, o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.

Nesse sentido, o art. 5º, inciso LIV da CF, prescreve que “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”.

Tais garantias constitucionais foram expressamente reproduzidas pelo Decreto nº 70.235/1972 e pela Lei Estadual nº 13.457/2009, que disciplina o Processo Administrativo, decorrente de lançamento de ofício

Desta forma, o ordenamento administrativo garante a igualdade processual das partes, não havendo quaisquer distinções principiológicas entre o devido processo legal aplicado ao Processo Judicial e ao Administrativo.

Assim, quando se busca a verdade dos fatos no Processo Administrativo, ou a verdade material, também denominada verdade real, o que se pretende é alcançar a verdade jurídica, mediante a realização ampla das provas, para efetivação da justiça administrativa. E isto ocorre em razão de Processo Administrativo não ter as formalidades do Processo Judicial, sempre mais rígido.

Por essa razão, no Processo Administrativo prevalece o Princípio do Formalismo Moderado, também denominado Princípio do Informalismo, a favor do administrado que consiste na adoção de formas simples, suficientes para ensejar grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos administrados, desde que observem formalidades essenciais.

James Marins, observa que o formalismo moderado “tem duas vertentes de funcionalidade: a primeira revestida sob a forma de informalismo a favor do administrado, que tem por escopo facilitar a atuação do particular de modo a que excessos formais não prejudiquem sua colaboração no procedimento ou defesa no processo; a segunda vertente relaciona-se com a celeridade e economia que se espera da atuação da administração. Nesse último sentido a eliminação de formalidades desnecessárias concorre positivamente para a celeridade e a economia administrativa e contribui para o primado da eficiência, consagrado constitucionalmente no art. 37 da Constituição Federal de 1988”¹⁶.

Um outro princípio que poderia ser mencionado é o Princípio da Gratuidade. Os procedimentos e os Processos Administrativos Fiscais

16. MARINS, James – *Direito Processual Tributário Brasileiro* (Administrativo e Judicial) – 4ª ed. – Ed. Dialética – 2005 – p. 185-186.

devem ser gratuitos, sobretudo, porque são realizados no atendimento do interesse do Estado em promover sua autotutela tributária.

Os princípios da Informalidade e da Gratuidade no Processo Administrativo, comprovam as formas mais simples em relação ao Processo Judicial.

As garantias individuais do Processo Administrativo Tributário devem ser observadas no âmbito dos processos fiscais da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, uma vez que representam as implicações jurídicas mais diretas das normas constitucionais expressas do devido processo legal, em seu sentido processual, especialmente quanto ao direito à autoridade administrativa competente, ao contraditório e à ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes. Por esta razão é imprescindível a realização de provas, para alcançar a verdade material, no decorrer do processo.

Ora, a exigência de ser apresentada prova documental com a defesa, por sua rigidez, não pode prevalecer, sempre que for necessária, por estar em desconformidade com o princípio da verdade material, que não pode ser afastado, o que torna a exigência ilegal.

A instrução no Processo Administrativo tem por finalidade a busca da verdade material, quanto ao objeto da lide e a livre apreciação das provas realizadas, mediante todos os meios de provas admitidos em direito, devendo ser apreciadas em todo decorrer do processo.

Desta forma, o exame das provas e a interpretação sistemática das normas, que disciplinam o Processo Administrativo deixam claro que a prova e suas pretensões são de interesse das partes no processo.

A regra processual do ônus da prova, assim, decorre do interesse da parte na afirmação do fato e na prova de sua existência.

Ocorre que nem sempre no prazo para defesa, que – em geral é de 30 (trinta) dias – o contribuinte dispõe de todos os elementos para formular o seu pedido, as provas necessárias para serem realizadas e os documentos a serem exibidos, principalmente quando dependem

de informações de terceiros, ou necessidade de certidões a serem expedidas pela própria administração, ou ainda, diligências em Repartições estrangeiras, como por exemplo, no caso de bens importados admitidos temporariamente e que retornam ao país de origem, para serem considerados como pedidos não formulados. E quem atua na área tributária sabe que nem sempre o cliente procura seu advogado no início do prazo de 30 dias. Às vezes o cliente chega ao escritório quando o prazo está quase se encerrando para defesa.

Tais razões, o legislador, em situações definidas afastou a rigidez na aplicação da norma de eventual perda do direito de realização de provas, após a apresentação da defesa, não podendo, portanto, o estabelecimento de limite temporal ser tão rigoroso a atividade probatória do contribuinte, que possa representar cerceamento ao direito de defesa, principalmente, quando necessária a realização de diligências e prova pericial.

É importante assinalar que nem sempre as provas documentais são suficientes para demonstrar a certeza dos fatos deduzidos pelas partes, nas hipóteses de maior complexidade, que exigem critérios técnicos a serem demonstrados por prova pericial, de interesse da causa.

A produção de provas, portanto, deve ser aceita em qualquer fase do processo, antes do julgamento final, em razão do princípio da ampla defesa, assegurado pela Constituição Federal, necessária a comprovação da legalidade no Processo Administrativo, não podendo o rigor da lei e a sua interpretação literal, impedir o alcance da norma constitucional, a pretexto de acelerar a tramitação do processo. O que deve ser considerado é a correta instrução do processo, para possibilitar a aplicação da lei ao caso concreto e o julgamento mais justo, sem o excessivo formalismo, para que o julgador possa formar a sua convicção na decisão.

Quanto ao momento de apresentação de provas no Processo Administrativo, a questão foi discutida no XXXVII Simpósio Nacional de Direito Tributário, realizado em São Paulo, em 23/11/2012 no CEU – Law School, sob a Coordenação do Prof. Ives Gandra da Silva

Martins, que teve como tema “Questões Controvertidas no Processo Administrativo Fiscal – CARF”, em que no quesito nº 4, foi indagado:

4º) Até que momento é possível a apresentação de provas no processo administrativo fiscal? Qual o limite da utilização das presunções como meio de prova?

Após longos debates pelos participantes, mereceu a seguinte resposta final da Comissão de Redação, aprovada em Plenário:

A apresentação de provas no processo administrativo fiscal pode se dar até o julgamento definitivo do processo pelo CARF, observados os princípios da informalidade, boa-fé e contraditório. Presunções absolutas não são admissíveis; presunções relativas são admissíveis quando condizentes com os demais elementos do processo.¹⁷ (85 votos) – APROVAÇÃO UNÂNIME

No caso mencionado, a discussão foi feita em relação ao Processo Administrativo Tributário Federal, com julgamento pelo CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Quanto ao Processo Administrativo Estadual, a interpretação deve ser a mesma, pelos motivos idênticos. À título exemplificado, o Tribunal de Impostos e Taxas, por meio de sua 5ª Câmara, ao examinar o Processo Administrativo nº DRT-05-80161/07, em que foi Relator German Alejandro San Martín Fernández, no Recurso Ordinário apresentado pelo Contribuinte, aceitou a prova apresentada, por ocasião do Recurso, com a seguinte ementa:

Remessa de mercadorias com destino a estabelecimentos localizados na Zona Franca de Manaus. Suposta ausência de comprovação de internamento pela falta de disponibilização no site da SUFRAMA. Juntada das declarações de ingresso apenas por ocasião da apresentação do Recurso Ordinário. Reconhecimento do internamento das

17. Publicado na *Nova Série 01 – Pesquisas Tributárias – Aspectos Polêmicos de PIS-COFINS – CEU/LEX MAGISTER* – 2012 – p. 562.

mercadorias pela Representação Fiscal. Verdade material e valoração da prova de modo a prestigiar benefício fiscal expressamente recepcionado pela CF/88 (art. 40 do ADCT). Recurso ordinário conhecido e provido.”

Este julgamento comprova nosso entendimento, que nem sempre o Contribuinte consegue reunir provas por ocasião da apresentação da defesa, principalmente quando depende de terceiros, no caso a comprovação expedida pela SUFRAMA.

Em outro julgamento do Tribunal de Impostos e Taxas, por sua 4ª Câmara, no Processo nº DRT-10-609483/2011, tendo como Relator César Eduardo Temer Zalaf, em que se discutiu crédito indevido de imposto, o julgamento foi convertido em diligência para esclarecimento da matéria, com a seguinte ementa:

ICMS – CRÉDITO INDEVIDO – ESCRITURAÇÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS EMITIDOS POR CONTRIBUINTE TIDO COMO INIDÔNICO. Pesa dúvida sobre diferenças de valores nos comprovantes de pagamento em cotejo com as respectivas notas fiscais. Daí forte na busca da verdade material como princípio inescapável do procedimento administrativo tributário e havendo previsão legal, voto no sentido de converter o julgamento em diligência para esclarecimento de matéria de fato, a teor do artigo 25 da Lei 13.457/09.

É preciso examinar caso a caso em cada processo, a necessidade das provas e sua valorização, para que a decisão possa ser justa. Para tanto, o julgador deve ter conhecimento de como se concretizaram os fatos que levaram a uma determinada demanda, para que possa aplicar a lei no caso concreto. Para descoberta desta realidade, como elemento essencial à decisão, a autoridade julgadora deverá examinar todos os instrumentos de prova que estiverem ao seu alcance.

O que demonstra que o princípio da verdade material determina que o Processo Administrativo Tributário seja conduzido de modo a que o seu resultado seja amparado, da melhor maneira possível, na

verdade dos fatos apurados. A verdade real tem prevalência sobre a verdade formal, não só no Processo Administrativo, como também no Processo Judicial.

Nesse sentido, no âmbito do Processo Administrativo Federal, o Conselho Superior de Recursos Fiscais – CSRF, no voto proferido pela Conselheira Susy Gomes Hoffmann, no Acórdão nº 9202-002.295, sobre o momento da apresentação de provas no referido processo, consignou:

A previsão de um momento próprio para a produção probatória, em princípio e em tese, funciona como uma baliza, uma orientação acerca do momento mais propício para a comprovação dos fatos que serão analisados nos autos. Não pode servir de obstáculo intransponível, pois que, neste caso, como no presente caso, tal baliza importaria violação dos princípios que devem sempre nortear a condução do processo administrativo fiscal, como a verdade material.

[...]

Deve-se ter em mente, sempre, que as normas de cunho processual e procedimental são constituídas por uma característica essencial: a instrumentalidade. Não são normas que encerram uma finalidade em si mesmas. Elas devem servir, devem instrumentalizar, da melhor maneira possível, a aplicação do direito material. Se, num caso concreto, a aplicação cega de uma dada norma procedimental importar, como importa no presente caso, uma violação da sua instrumentalidade, violando a finalidade para que fora editada, tal aplicação não pode imperar.¹⁸

Com efeito, o julgador é livre para verificar a consistência do conjunto probatório, não estando adstrito a aparência de legalidade

18. CSRF – 2ª Turma – Processo nº 15586.000833/2005-27 – Acórdão nº 9202-002. 295 – Julgamento: 08/08/2012.

formal. O objetivo deverá sempre atingir a veracidade dos fatos para aplicação da lei, para o seu livre convencimento.

No julgamento administrativo, a busca da verdade material, leva o julgador para além da legalidade das formas, para alcançar a verdade real que não deixa de ter consistência jurídica em seu conteúdo. O seu compromisso deve ser com a justiça, a verdade material e com o alcance da função social do processo

Esse entendimento, entretanto, tem provocado divergências em relação a preclusão do direito de apresentar provas, que devem ser feitas, no prazo estabelecido pela lei de regência do processo administrativo, ou seja: por ocasião da apresentação da defesa. Não sendo obedecido esse prazo e as exceções mencionadas no dispositivo, estaria precluído o direito de apresentar provas, em observância a literalidade da lei, evitando que o processo se prolongue por tempo indeterminado.

Fabiana Del Padre Tomé¹⁹, discordando sobre o momento da apresentação das provas e os princípios da verdade material e verdade formal, preleciona:

A doutrina costuma distinguir verdade material e verdade formal, definindo a primeira como a efetiva correspondência entre proposição e acontecimento, ao passo que a segunda seria uma verdade verificada no interior de determinado jogo, mas suscetível de destoar da ocorrência concreta, ou seja, da verdade real.

Com base em tais argumentos, é comum identificar o processo administrativo tributário com a busca da verdade material, e o processo judicial tributário com a realização da verdade formal. Nesse sentido posicionam-se Alberto Xavier, Paulo Celso B. Bonilha e James Marins, dentre outros, considerando a busca pela verdade material um

19. TOMÉ, Fabiana Del Padre – *A Prova no Direito Tributário: de acordo com o Código de Processo Civil de 2015* – 4ª ed. – São Paulo – Ed. Noeses – 2016 – p. 38-41.

princípio de observância indeclinável da administração tributária, em oposição ao princípio da verdade formal que preside o processo civil e prioriza a formalidade processual probatória.

Essa corrente doutrinária proclama o abandono da formalidade, na esfera administrativa, em prol da produção de prova e contraprova, para, com isso, alcançar a verdade material. Tal conclusão, entretanto, não procede. O que se consegue, em qualquer processo, seja administrativo ou judicial, é a verdade lógica, obtida em conformidade com as regras de cada sistema. Conquanto nos processos administrativos sejam dispensadas certas formalidades, isso não implica a possibilidade de serem apresentadas provas ou argumentos a qualquer instante, independentemente da espécie e forma. É imprescindível a observância do procedimento estabelecido em lei, ainda que esse rito não dê certa margem de liberdade aos litigantes.

Em estudo inovador, Tárez Moysés Moussallem noticia a irrelevância dessa classificação [verdade material e formal], pois, considerando o caráter autossuficiente da linguagem, toda a verdade passaria a ser formal, quer dizer, verdade dentro de um sistema linguístico. Seguindo essa linha de raciocínio, porém quebrando as barreiras de tradição terminológica, é lícito afirmar que a verdade jurídica não é material nem formal, mas verdade lógico-semântica, construída a partir da relação entre as linguagens de determinado sistema.

A denominada verdade material refere-se a enunciados cujos termos corresponderiam aos fenômenos experimentais. Funda-se na aceitação da teoria da verdade por correspondência, pressupondo a possibilidade de espelhar a realidade por meio da linguagem. O mundo da experiência, todavia, não pode ser integralmente descrito. O real é infinito e irrepetível, possuindo, cada objeto, um número ilimitado de determinações. Por isso,

o sujeito cognoscente tem sempre percepções parciais do mundo.

A verdade formal, por sua vez, diz respeito a enunciados demonstráveis e dotados de coerência lógica, independentemente de seu conteúdo. Essa espécie de verdade é própria das proposições nomológicas, existentes na lógica e na matemática. Por cingir sua valoração aos dados de ordem sintática, desprezando o conteúdo [semântica], essa espécie de apreciação de veridicidade é inaplicável às proposições nomempíricas, sejam elas descritivas ou prescritivas.

Efetuosos esses esclarecimentos, e considerando que no direito (i) o exame do conteúdo é essencial à determinação da verdade ou falsidade de certo enunciado – verdade em nome da qual se fala, e que (ii) o mundo das coisas e a linguagem não se tocam, é impróprio falar em verdade formal ou material.

[...]

A verdade que se busca no curso de processo de positivação do direito, seja ele administrativo ou judicial, é a verdade lógica, quer dizer, a verdade em nome de qual se fala, alcançada mediante a constituição de fatos jurídicos, nos exatos termos prescritos pelo ordenamento: a verdade jurídica. Daí por que leciona Paulo de Barros Carvalho que, “para o alcance da verdade jurídica, necessário se faz o abandono da linguagem ordinária e a observância de uma forma especial. Impõe-se a utilização de um procedimento específico para a constituição do fato jurídico”, pouco importando se o acontecimento efetivamente ocorreu ou não. Havendo construção de linguagem própria, na forma como o direito preceitua, o fato dar-se-á por juridicamente verificado e, portanto, verdadeiro.

Esse entendimento foi adotado, em votos divergentes proferidos pelo Tribunal de Impostos e Taxas nos Processos:

1) DRT CII – 56375/2007

Recurso Ordinário

3ª Câmara Julgadora

Relator Argos Campos Ribeiro Simões, com a seguinte ementa:

“ICMS. INFRAÇÕES RELATIVAS AO PAGAMENTO DE IMPOSTO. Deixou de recolher o ICMS por meio de guia de recolhimentos especiais referente a creditamento sob o título de “compensação de créditos do ICMS”.

PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO E DE RESTITUIÇÃO FOGEM À NOSSA COMPETÊNCIA JUDICANTE.

VERDADE MATERIAL NO PROCESSO ADMINISTRATIVO NÃO PODE VIOLAR AS LINDES PROCESSUAIS ESTABELECIDAS.

APLICAÇÃO DO ART. 63, V E § 1º DO RICMS/00.

CONHEÇO E NEGO PROVIMENTO.

DECISÃO: NEGADO PROVIMENTO AO RECURSO DO CONTRIBUINTE. DECISÃO NÃO UNÂNIME.

2) DRT 04-88471/2003

Recurso Especial

Câmaras Reunidas

Relator Nelson Paschoal Biazzi, com a seguinte ementa:

“ICMS. CRÉDITO INDEVIDO EM FACE DE DOCUMENTAÇÃO INIDÔNEA.

Do não conhecimento.

Decisão em ordinário consolida o fato da não comprovação da efetiva regularidade das operações (ausência de suporte probatório).

O paradigma traz fato dispare do decidido em ordinário (paradigma consolida existência de saldo credor como motivo do ato suficiente ao cancelamento do AIIM), não se prestando ao confronto.

Busca da verdade material não justifica rompimento de rito processual essencial. Não há verdade material ou formal. Há somente a verdade jurídica obtida em sintonia com as regras do jogo jurídico.

Do mérito

Não conheço do recurso do contribuinte.

RECURSO NÃO CONHECIDO. DECISÃO NÃO UNÂNIME. Vencido o voto do Juiz Relator pelo provimento do recurso.

Não conhecido. Decisão não unânime.

Ocorre que no Processo Administrativo, embora, como regra geral, as provas devam ser apresentadas com a defesa, porém essa rigidez da lei, tem sido flexibilizada, em função da necessidade de alcançar a verdade material ou real, que não deixam de ser também necessárias, para alcançar o que realmente ocorreu, para aplicação da lei tributária.

Assim sendo, entendemos que as provas podem e devem ser apresentadas até o julgamento final do Processo Administrativo, sempre que o caso discutido no processo exigir, conforme Jurisprudência antes mencionada, pela informalidade do Processo Administrativo.

Caso contrário, estaria sendo criado obstáculo ao direito de ampla defesa, com os recursos a ela inerentes como assegura a Constituição.

Em diversas oportunidades o STF afirmou que a estipulação de conceitos em matéria tributária não está à livre disposição do legislador infraconstitucional (RE nº 582.525-SP – Pleno – Rel. Ministro Joaquim Barbosa):

A Jurisprudência da Corte aponta, em termos gerais, à existência de uma espécie de direito do texto constitucional à interpretação. Quer dizer, embora uma mesma palavra utilizada na Carta Magna possa significar várias coisas, não pode ela significar qualquer coisa ao livre arbítrio do legislador infraconstitucional. Por maior que seja a ambiguidade da expressão “renda e proventos de qualquer natureza”, a respectiva definição não fica

ao exclusivo arbítrio do legislador complementar ou ordinário.

Há, portanto, limites ao legislador infraconstitucional, que não pode retirar direitos do contribuinte, de apresentar provas, no Processo Administrativo, após a apresentação da defesa, sempre que a questão exigir, para melhor esclarecer os fatos, com aplicação do direito correspondente.²⁰

O princípio da verdade material, também denominado princípio da verdade real, impõe à Administração o dever de tomar decisões com base nos fatos tais como se apresentam na realidade, não se satisfazendo com a versão apresentada pelas partes. Para tanto tem o poder dever de procurar trazer para o processo todos os dados, informações e documentos sobre a matéria objeto da discussão no Processo Administrativo.

Quanto às provas, desde que obtidas por meios lícitos, como determina o inciso LVI do art. 5º da Constituição Federal, ao estabelecer que “são inadmissíveis, no processo, as provas obtidas por meios ilícitos”, são válidas para investigação do ocorrido.

Referido princípio, autoriza, ainda, que seja determinada a produção de provas, a realização de diligências e perícias, com pedidos de esclarecimentos, etc. (art. 149 do CTN) inclusive a pedido do julgador, para melhor instrução do processo, com objetivo de ser alcançada a verdade dos fatos.

Assim, pode a decisão pautar-se pelo reexame do lançamento, cancelando-o, inclusive, com fundamento em elemento de prova, não espontaneamente apresentado pelo sujeito passivo ou pela própria fiscalização, modificando a exigência inicial, ocasião em que será reaberto o prazo para defesa.

20. Ver nosso trabalho apresentado no XXXVII – Simpósio Nacional de Direito Tributário, realizado em 23/11/2012, obra coletiva, coord. Ives Gandra da Silva Martins – *Questões Controvertidas no Processo Administrativo Fiscal – CARF* – Ed. Revista dos Tribunais – 2012.

Alguns dispositivos legais evidenciam o princípio da verdade material, entre os quais:

- O artigo 149 do Código Tributário Nacional, que admite a revisão de ofício, do lançamento pela autoridade administrativa;
- O artigo 25 da Lei Estadual/SP nº 13.457/2009, que autoriza aos órgãos de julgamento a realização de diligências necessárias à instrução do processo;
- O artigo 2º, § 3º da Lei nº 6.830/80 (Lei das Execuções Fiscais), que obriga o órgão competente a examinar de ofício a validade do crédito, em todos os seus aspectos;
- O artigo 145 do Código Tributário Nacional, que prescreve que o lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo, pode ser alterado em 3 (três) hipóteses: I – impugnação do sujeito passivo; II – recurso de ofício; III – iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no art. 149 do mesmo código;
- O artigo 142 do Código Tributário Nacional, que exige vinculação legal e obrigatória, da atividade administrativa de lançamento, sob pena de responsabilidade funcional, podendo ser cancelado o lançamento pelo julgador no Processo Administrativo, quando constatada eventual irregularidade;
- O artigo 3º do Código Tributário Nacional, que prescreve: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

A aplicação do princípio da verdade material ou verdade real, no Processo Administrativo e a realização de provas complementares, ficará a critério do julgador, sempre que necessárias à sua convicção, além daquelas apresentadas pelas partes, para a efetivação da justiça administrativa e, portanto, não resulta em qualquer ilegalidade.

5. CONCLUSÕES

- O princípio da legalidade é bem mais amplo do que a mera sujeição do ato administrativo à lei, pois obriga, necessariamente, a submissão também ao direito, ao ordenamento jurídico e às normas e princípios constitucionais;
- O rol de garantias individuais (sob forma de princípios do Processo Administrativo) representa, em seu conjunto, verdadeira condição e validade constitucional do Processo Administrativo Tributário, conforme art. 5º da CF/88, ou seja: (a) direito de impugnação administrativa à pretensão fiscal (art. 5º, LIV); (b) direito a autoridade julgadora competente (art. 5º, LIII); (c) direito ao contraditório (art. 5º, LV); (d) direito à cognição formal e material ampla (art. 5º, LV); (e) direito à produção ampla de provas (art. 5º, LV); (f) direito a recurso em 2º grau e/ou recurso hierárquico (art. 5º, LV);
- As decisões no processo administrativo devem ser motivadas pelo princípio da verdade material, a busca da certeza das situações apontadas no Processo Administrativo deve estar presente e vai além das provas produzidas pelas partes e/ou com as circunstâncias superficiais que se encontra. O julgador deve empenhar-se na investigação da verdade substancial, desde que obtida por meios lícitos;
- A Administração deve buscar a verdade substancial;
- Assegurar defesa ampla é possibilitar que o litigante comprove não ter se concretizado a hipótese abstratamente descrita pelo legislador para imposição de sanção legal;
- A instrução do processo tem por finalidade a descoberta da verdade material quanto ao objeto, razão pela qual a lei concede aos órgãos de aplicação meios que lhes permitem formar a convicção da existência e conteúdo do fato tributário;
- As provas produzidas devem ser amplas, com todos os meios em direito admitidas em todo decorrer do processo;

- No Processo Administrativo prevalece o Princípio do Formalismo Moderado, também denominado Princípio do Informalismo;
- As obrigações impostas à Administração, consistem em que não pode ela deixar de realizar diligências probatórias necessárias pela natureza e conteúdo do objeto, ou seja, sempre que o caso examinado exigir a amplidão de provas, independentemente do prazo(art. 6º do Decreto 70.235/1972 e art. 19 da Lei nº 13.457/2009);
- Quanto a questão de ser absoluto esse princípio da verdade material, o Supremo Tribunal Federal em diversas oportunidades, decidiu que não há direitos absolutos assegurados pela Constituição e devem ceder diante do interesse público, diante do interesse social, diante do interesse da Justiça (Petição nº 577-DF (Tribunal Pleno) – RTJ 148/366, tendo como Relator o Ministro Carlos Velloso). E ao examinar a ADI nº 2390 em julgamento conjunto com as ADIs nºs 2386; 2397 e 2859, tendo como Relator o Ministro Dias Toffoli;
- O princípio da verdade material, portanto, não é absoluto. Os artigos 198 e 199 do CTN, permitem a troca de informações no âmbito da Administração Pública, para a fiscalização de tributos. Essa troca de informações pode ocorrer, após a apresentação da defesa, à critério do julgador, que poderá requisitá-las, sempre que a questão permita;
- Assim, não há que se falar em consumação, temporal ou lógica, em razão do princípio da informalidade do Processo Administrativo, que preconiza o desapego aos complexos ritos processuais;
- Já no Processo Judicial, como regra geral, o Juiz deve cingir-se as provas indicadas no seu devido tempo pelas partes – esse entendimento, entretanto, comporta exceções, na forma do art. 370 do CPC, conforme antes demonstrado e

na Jurisprudência do STJ –. Enquanto que, no Processo Administrativo a autoridade julgadora pode, até o julgamento final, conhecer novas provas, ainda que produzida em outro processo ou decorrentes de fatos supervenientes. As obrigações impostas à Administração, portanto, consistem em que não pode ela deixar de realizar diligências probatórias necessárias pela natureza e conteúdo do objeto fiscalizado. Assim, a investigação constitui não somente um poder dever da Administração, mas um direito do contribuinte à verdade material tributária e a exatidão legal do tributo, em decorrência do princípio da legalidade.

- O exame do processo administrativo, pelo julgador não impede a aplicação do princípio da verdade material, segundo o qual a decisão deve estar conforme a verdade dos fatos e, portanto, com aplicação ao princípio da legalidade. Impõe a administração o dever de tomar decisões com base em fatos tais como se apresentam na realidade. Para tanto tem o poder dever de procurar trazer para o processo todos os dados, informações e documentos sobre a matéria em discussão no processo administrativo, até antes da sua decisão final, flexibilizando o prazo de apresentação das provas, quando não for possível apresentá-las no prazo da impugnação apresentada pelo contribuinte, principalmente quando ocorrer motivo de força maior, por circunstâncias que não podem ser atribuídas ao contribuinte, como por exemplo no momento de pandemia em que vivemos, pelo “Coronavírus”, em que pessoas e empresas foram obrigadas a quarentena e repartições fiscais sem atendimento presencial das pessoas.
- A Constituição Federal, no rol dos direitos e garantias individuais, constante do art. 5º, inciso XIV, preceitua: “XIV – é assegurado a todos o acesso à informação e resguardado o sigilo da fonte, quando necessário ao exercício profissional.” O Supremo Tribunal Federal em diversas oportunidades, decidiu

que não há direitos absolutos assegurados pela Constituição e devem ceder diante do interesse público, diante do interesse social, diante do interesse da justiça.

6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella – *Direito Administrativo* – 21^a ed. – Atlas Editora – 2008.
- FERRAZ, Sergio e DALLARI, Adilson de Abreu – *Processo Administrativo* – 2^a ed. – Ed. Malheiros – 2006.
- FREITAS, Juarez – *A Interpretação Sistemática do Direito* – 5^a ed. – Ed. Malheiros – 2010.
- MARINS, James – *Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial)* – 4^a ed. – Ed. Dialética – 2005.
- MAXIMILIANO, Carlos – *Hermenêutica e Aplicação do Direito* – 10^a edição – Ed. Forense – 1988.
- MEDAUAR, Odete – coordenadora – *Processo Administrativo – Aspectos Atuais – Obras Coletiva* – Cultura Paulista – Editora – 1998.
- MEIRELLES, Hely Lopes – *Direito Administrativo Brasileiro* – 16^a ed. 2^a tiragem – Ed. Revista dos Tribunais – 1991.
- MELLO, Celso Antonio Bandeira de – *Curso de Direito Administrativo* – 8^a ed. – S. Paulo – Ed. Malheiros – 1996.
- NERY JUNIOR, Nelson e ANDRADE NERY, Rosa Maria – *Código de Processo Civil Comentado* – 4^a ed. – SP – Revista dos Tribunais – 1999.
- RODRIGUES, Marilene Talarico Martins – *Questões Controvertidas no Processo Administrativo Fiscal – CARF – XXXVII – Simpósio Nacional de Direito Tributário* – Obra coletiva, coord. Ives Gandra da Silva Martins – Revista dos Tribunais – 2012.
- Verdade Material – in *Princípios Gerais de Direito Aplicados ao Contencioso Fiscal Paulista* – Obra coletiva, coord. Jandir J. DalleLucca e Maria Odete Duque Bertasi – Lex Editora – 2019.
- SILVEIRA, Alípio – *Hermenêutica no Direito Brasileiro* – Ed. Forense – 1996.
- TOMÉ, Fabiana Del Padre – *A Prova no Direito Tributário: de Acordo com o Código de Processo Civil de 2015* – 4^a ed. – S. Paulo – Ed. Noeses – 2016.
- XAVIER, Alberto – *Do Lançamento, Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário* – 2^a ed. – RJ – Ed. Forense – 1997.

IX

Dos notas y un estudio de caso sobre la fiscalización de los gastos electorales en España

*Two notes and a case study on the audit of electoral
expenditure in Spain*

*Juan Fernando Durán**

RESUMEN: un severo escrutinio de las cuentas electorales es indispensable para sostener un sistema democrático decente. No sólo porque las candidaturas puedan nutrirse de fondos públicos, que salen del bolsillo del contribuyente, sino porque la estricta sujeción a las normas que regulan los gastos electorales es una condición previa –aunque no suficiente– para avanzar en la aproximación a una igualdad de oportunidades en la concurrencia electoral. En el trabajo se avanza en la exposición del sistema español de fiscalización de los gastos electorales, poniendo de manifiesto los elementos disfuncionales.

PALABRAS CLAVE: elecciones; gastos electorales; fiscalización de los gastos; tribunal de cuentas; control interno; control externo

(*) Profesor Titular de Derecho Constitucional (Universidad de Valladolid; España). Licenciado y Doctor en Derecho por la Universidad de Valladolid; Abogado; Subdirector de la Revista General de Derecho Constitucional (editada por Iustel, Portal de Derecho, SA); Secretario de la Facultad de Derecho de Valladolid (2004-2008); Vocal de la Junta Electoral de Castilla y León (2007-2008); Letrado de adscripción temporal en el Tribunal Constitucional (2008-2014). E-mail: jduran@der.uva.es

ABSTRACT: a severe scrutiny of the electoral accounts is indispensable to sustain a decent democratic system. Not only because the candidacies can be nourished by public funds, which come out of the taxpayer's pocket, but also because strict adherence to the rules that regulate electoral expenses is a precondition – although not sufficient – to advance in the approach to equal opportunities in the electoral competition. The work advances in the exposition of the Spanish electoral expenditure control system, highlighting the dysfunctional elements

KEY WORDS: elections; electoral expenses; control of expenses; court of accounts; internal control; external control

SUMARIO: 1. Introducción. 2. Una fiscalización orgánica dual, interna y externa, de los gastos electorales: 2.1 La aparente fiscalización *interna* de los gastos electorales por parte de la Administración electoral. A) Conformación del control por parte de la LOREG. B) El control interno en el ámbito de las elecciones autonómicas. C) Algunas reflexiones sobre el control interno de los gastos electorales. 2.2 La fiscalización externa de los gastos electorales. A) Un problema previo: la mediatización política del control. B) El mecanismo de control de los gastos electorales: idas y retornos. C) ¿Extensión de la garantía penal frente a la falta de colaboración del sujeto controlado? 3. Un control territorial dual: la determinación de la fiscalización de los gastos electorales a cargo de los órganos autonómicos. 4. Consideraciones sobre la fiscalización de las elecciones generales de 28 de abril de 2019. 5. Abreviaturas usadas en el texto. 6. Bibliografía.

1. INTRODUCCIÓN¹

Las diferencias entre los sistemas de fiscalización electoral en Brasil y España son evidentes. Aparentemente, el modelo electoral

-
1. El presente trabajo reúne las consideraciones que el autor tuvo la ocasión de exponer en dos eventos académicos: el primero de ellos, durante la I Jornada 2018 del Observatorio Internacional de Derechos Políticos (*La fiscalización de las campañas electorales. Debates actuales en el siglo XXI*), organizada por la Academia Interamericana de Derechos Humanos y la Universidad de Valladolid, y que se celebró en la sede las Cortes de Castilla y León (Valladolid, España), los días 7 y 8 de mayo de 2018; y, el segundo, en el marco del *IV Congreso Internacional de Controle e Políticas Públicas* que tuvo lugar en Fortaleza (Ceará, Brasil), auspiciado por el Instituto Rui Barbosa y el Tribunal de Contas do Estado do Ceará. El intercambio de experiencias y opiniones con distintos expertos en materia de control externo ha enriquecido las presentes

español es más simple que el brasileño. Ambos modelos coinciden, verticalmente, en la existencia de tres niveles territoriales distintos en el que se van a celebrar elecciones (en España, en realidad, cuatro niveles si tomamos en cuenta las elecciones al Parlamento Europeo). Pero horizontalmente el modelo brasileño es más complejo, pues en cada nivel territorial, la forma de gobierno presidencial requiere procesos electorales distintos para los órganos representativos y para los órganos ejecutivos. En el modelo español, el modelo parlamentario, vigente en todos los niveles territoriales, solo requiere elecciones para los órganos representativos y son éstos los que, una vez constituidos, designan a los jefes de los órganos ejecutivos (Presidente del Gobierno español, presidentes de las comunidades autónomas y alcaldes) a través de un proceso de otorgamiento de confianza política.

Por lo menos en España los partidos políticos son los protagonistas absolutos del proceso electoral. Con la excepción del líder del partido (que sí adquiere mayor protagonismo porque es más conocido por la opinión pública), los dueños de las estrategias electorales y de las campañas electorales son los partidos políticos. Se convierten de esta manera en maquinarias muy burocratizadas y en los que impera la jerarquía y la sumisión de los candidatos a las estructuras directivas.

En el control de las elecciones existen también diferencias entre España y Brasil. El modelo brasileño es un modelo fuertemente judicializado, que incluye una jurisdicción propia para estas materias: la justicia electoral. El modelo español es principalmente un modelo de supervisión administrativa, a cargo de las distintas juntas electorales que existen en los distintos niveles territoriales; estas juntas electorales no tienen carácter permanente (salvo la Junta Electoral Central y la Junta de cada comunidad autónoma) y se constituyen para cada proceso electoral. En su composición participan jueces, pero sus decisiones no tienen carácter jurisdiccional. Sólo si no existe

líneas, sin perjuicio de que los errores y opiniones contenidas en el presente texto son responsabilidad exclusiva de quien suscribe.

acuerdo en las decisiones de las juntas electorales puede acudir a los tribunales, pero no existe propiamente una justicia electoral, los tribunales competentes son los del orden contencioso-administrativo. Por último, las cuestiones que afectan más directamente al derecho de sufragio activo y pasivo, en cuanto es un derecho fundamental, pueden terminar en el Tribunal Constitucional mediante el planteamiento de un recurso de amparo.

Sin embargo, el objeto del presente trabajo lo constituye el examen de una parcela muy concreta del control del proceso electoral: la fiscalización de las cuentas públicas.

Durante un tiempo, los propios partidos políticos se han mantenido cómodos en un contexto en el que, a pesar de las periódicas denuncias del Tribunal de Cuentas sobre las deficiencias de sistema de control y de la ausencia de sanciones, garantizaba una suerte de impunidad ante el incumplimiento de la norma (García Viñuela, 2007: p. 79). Los profundos efectos de la intensa crisis económica padecida desde 2008 han irradiado hacia todos los sectores sociales y los tiempos de esa zona de confort parecen haber terminado. En momentos de transformaciones sociales importantes, los gritos por la regeneración democrática ocultan otros riesgos acaso menos perceptibles y que tienen que ver con el velado proceso, constante y sin pausa, del controlado por sujetar al controlador. Pues bien, las lindes de la fiscalización de las cuentas públicas han de mantenerse inquebrantables desde el convencimiento de que forman parte del engranaje de controles sin los que el Estado de Derecho es una quimera, pero también desde la comprensión de que esta función es irrenunciable para sostener las otras cláusulas del Estado constitucional contemporáneo: la fiscalización financiera como antesala del control político-parlamentario y como mecanismo para evitar, desde la supervisión, que una inadecuada utilización de recursos públicos, por definición limitados, sustente argumentalmente a quienes reclaman alejarse del artículo 9.2 CE.

Por supuesto, los operadores políticos, que se nutren generosamente de fondos públicos, no pueden quedar al margen del escrutinio. Posiblemente, un estimable porcentaje de la desafección que hacia ellos experimentan amplios sectores de la sociedad tenga que ver con una escasa pulcritud en las prácticas económico-financieras por parte de algunas fuerzas políticas. El proceso electoral no es, precisamente, una época de austeridad, por más que en ocasiones sea difícil distinguir la naturaleza no electoral de los gastos realizados por los partidos políticos aunque formalmente no se encuentren en campaña (Mateos Crespo, 2017: p. 88).

A continuación trataré de reflexionar sobre algunos aspectos controvertidos del sistema de control de los gastos electorales en el ordenamiento jurídico español. No trataré de describir propiamente el sistema sino hacer hincapié en algunos aspectos necesitados de una regulación más fina o que pueden presentar perfiles más problemáticos.

2. UNA FISCALIZACIÓN ORGÁNICA DUAL, INTERNA Y EXTERNA DE LOS GASTOS ELECTORALES

2.1. La aparente fiscalización *interna* de los gastos electorales por parte de la Administración electoral

A) Conformación del control por parte de la LOREG

La Ley Orgánica del Régimen Electoral General atribuye a las Juntas electorales, más específicamente a la Junta Electoral Central y las Juntas Electorales Provinciales (artículo 132.1 LOREG)², la función de supervisar que las distintas candidaturas observan las disposiciones de la norma relativas a los gastos electorales, en lo que

2. "1. Desde la fecha de la convocatoria hasta el centésimo día posterior a la celebración de las elecciones, la Junta Electoral Central y las Provinciales velarán por el cumplimiento de las normas establecidas en los artículos anteriores de este capítulo. A esos efectos, la Junta Electoral Central podrá recabar la colaboración del Tribunal de

supone una concreción al ámbito de la contabilidad electoral de la genérica finalidad de “garantizar en los términos de la presente Ley la transparencia y objetividad del proceso electoral y del principio de igualdad”; transparencia, objetividad e igualdad del proceso electoral que se erigen como objeto de la salvaguarda de la Administración electoral (artículo 8.1 LOREG).

Si bien tradicionalmente se viene considerando como control interno al realizado desde los propios poderes públicos actuantes a través de la intervención, con el objeto de verificar que su actuación económico-financiera se ajusta a las correspondientes normas aplicables en la materia (Porrás Gómez, 2015: p. 149)³, he escogido la denominación en términos orgánicos, con el objeto de identificar las funciones de verificación que se producen entre los distintos sujetos intervinientes en el proceso electoral: la Administración electoral que, a través de las Juntas electorales opera como sujeto controlante, y las candidaturas concurrentes al proceso, a las que la ley tiene como sujetos controlados⁴.

En cuanto a la determinación más específica de estos sujetos, los órganos controlantes serán la Junta Electoral Central y las Juntas

Cuentas”. La redacción actual del precepto procede de la modificación de la Ley electoral operada por la Ley Orgánica 13/1994, de 30 de marzo, que, más allá de algunos cambios en la redacción del inciso inicial que no vienen al caso, introduce la facultad de recabar la colaboración del Tribunal de Cuentas. Véase, concordante, el artículo 9.1, letra i), LOREG, que dispone como competencia de la Junta Electoral Central: “Velar por el cumplimiento de las normas relativas a las cuentas y a los gastos electorales por parte de las candidaturas durante el período comprendido entre la convocatoria y el centésimo día posterior al de celebración de las elecciones”.

3. En realidad el autor integra dentro de este tipo de control tres modalidades: el referido control por parte de la intervención; el control permanente, “en el contexto general de la gestión administrativa, no necesariamente por funcionarios controladores”; y la auditoría interna como una verificación posterior de la gestión a la que le otorga la cualidad de “Técnica de cierre del sistema” (p. 149).
4. En rigor, los sujetos intervinientes en el proceso electoral son, por un lado, quienes ejercen los derechos de participación, en su vertiente activa (derecho de voto) y pasiva (derecho a concurrir a la lid electoral integrado en la correspondiente candidatura) y, por otro lado, la administración especializada encargada de velar por la regularidad del proceso. Ahora bien, desde el punto de vista de los gastos electorales, la cuestión se contrae a las propias candidaturas y a la administración.

Electoral Provinciales, en lo que atañe a las Elecciones al Parlamento Europeo que se celebren en nuestro país, las Elecciones Generales y las elecciones correspondientes a las corporaciones locales⁵, quedando al margen los procesos electorales autonómicos a los que posteriormente se hará referencia. Por su parte, las distintas candidaturas operarán a través de sus administradores electorales, bien provinciales bien, en su caso, generales, que son los responsables de los ingresos, gastos y contabilidad electoral (artículos 121.1 y 122.2 LOREG). En cualquier caso, en términos orgánicos, la Junta Electoral Central se refiere expresamente a competencias compartidas entre las diferentes Juntas electorales, por lo que pueden actuar indistintamente⁶.

Más allá de estos aspectos orgánicos, la LOREG atribuye funcionalmente a la Administración electoral facultades concretas que, de forma genérica, persiguen la constatación de que las candidaturas observan las obligaciones electorales contenidas en la norma electoral (“velarán por el cumplimiento de las normas establecidas en los

5. Ha de hacerse referencia, en este particular, a las dudas que plantea el régimen jurídico de las elecciones a los Consejos Insulares de las Illes Balears (regulado en la Ley 7/2009, de 11 de diciembre, electoral de los Consejos Insulares, de dicha comunidad autónoma). La cuestión radica que la norma confiere carácter supletorio, en todo lo no previsto en esa ley, a la Ley 8/1986, de 26 de noviembre, electoral de la comunidad autónoma de las Illes Balears (disposición adicional primera), lo que supone distinguir al modelo balear del de otros órganos supramunicipales “propios” como los Cabildos insulares canarios (cuyo régimen electoral se encuentra recogido en la propia LOREG) o las Juntas Generales de los Territorios Históricos vascos (cuya norma electoral particular no altera a estos efectos el régimen de la Ley estatal). Entre la doctrina, se ha abierto con firmeza la tesis de que, más allá del *dictum* general de la ley balear, las disposiciones de la LOREG, en la materia del control de los gastos electorales, son aplicables también a los Consejos Insulares (Pascua Mateo, 2009: p. 340 y ss.)

6. “Dado que conforme a la Disposición Adicional Primera, párrafo 2, de la Ley Orgánica del Régimen Electoral General, el artículo 132 de la misma es de aplicación a las elecciones de Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas y visto que el artículo 43.1 de la Ley Electoral Valenciana atribuye las competencias a las que se refiere la consulta a la Junta Electoral Central, a la de la Comunidad Valenciana y a las Provinciales, debe entenderse que *se trata de competencias compartidas y que, por tanto, incumbe indistintamente a los citados órganos de la Administración Electoral la obligación de velar por el cumplimiento de las normas aplicables en esta materia*” (la cursiva es mía: *vid.* el AJEC 53/1991, de 17 de abril de 1991).

artículos anteriores de este capítulo”), pero que forma más concreta pueden sistematizarse en torno a dos criterios:

- a) Facultades estrictamente de control: recabar en cualquier momento de las entidades financieras, dentro de plazo habilitado para ejercer el control, información relativa a las cuentas electorales de las candidaturas (artículo 1312.2 LOREG); la ley contempla expresamente la verificación del estado de las cuentas, la identificación de los impositores⁷ y, en general “cuantos extremos estimen precisos para el cumplimiento de su función fiscalizadora”. Esta facultad de recabar información se extiende a los administradores de las candidaturas (artículo 132.3 LOREG).

Mediante estas habilitaciones legales es posible, en su caso, verificar mediante la identificación de los impositores, por un lado, que no se incumplen las prohibiciones legales en cuanto a la procedencia de las aportaciones electorales⁸; por otro lado, a través de la consulta del estado de las cuentas y de la identidad de los impositores puede verificarse que no se exceden los límites a las cuantías de las aportaciones (diez mil euros) establecidos por la LOREG (artículo 129 LOREG) ni de los gastos electorales (artículo 131 LOREG y, concordantes, artículos 175.2, 193.2, 201.10 y 227.2 de la misma norma).

- b) Facultades sancionadoras: la LOREG atribuye a las Juntas electorales potestad sancionadora sobre el incumplimiento

7. Téngase en cuenta que todos los que “aporten fondos a las cuentas referidas en los artículos anteriores harán constar en el acto de la imposición su nombre, domicilio y el número de su Documento Nacional de Identidad o pasaporte, que será exhibido al correspondiente empleado de la entidad depositaria” (artículo 126.1 LOREG), debiéndose identificar al impositor de origen, ya sea persona física o jurídica, si la aportación se realiza en su nombre (artículo 126.2 LOREG).

8. Así, han quedado prohibidas las aportaciones procedentes de sujetos públicos y entidades o personas extranjeras salvo las legalmente previstas para las Elecciones al parlamento Europeo (artículo 128 LOREG).

de las obligaciones electorales siempre que del mismo no se derive responsabilidad penal (artículo 153.1 LOREG)⁹; más específicamente, en el caso de que la infracción se derive del exceso del límite de los gastos electorales el régimen sancionador aplicable será el previsto por la Ley Orgánica 8/2007, de 4 de julio, sobre Financiación de los Partidos Políticos, y que en, lo que ahora ocupa, desplaza la competencia sancionadora desde la Administración electoral hacia el Tribunal de Cuentas (artículo 18 LOFPP)¹⁰. Con mayor detalle, aunque con un carácter más general que excede del ámbito que ahora se trata, la Junta Electoral Central tiene atribuida la “potestad disciplinaria sobre todas las personas que intervengan con carácter oficial en las operaciones electorales” [artículo 19.1, letra j), LOREG], mientras que en su ámbito territorial la potestad corresponde a las Juntas Electorales Provinciales con el límite en la cuantía de las multas de mil doscientos euros (artículo 19.2 LOREG).

En relación con este último extremo se ha cuestionado la previsión de la Ley electoral, por cuanto al remitirse a Ley Orgánica de Financiación de los Partidos Políticos las previsiones de la misma en materia de superación de los límites de gastos electorales únicamente se refieren a los partidos políticos y no a otros sujetos electorales a los efectos de la presentación de candidaturas, como las federaciones y coaliciones de partidos, así como las agrupaciones de electores (Pascua Mateo, 2017: p. 426)¹¹. En realidad, más que en las

9. En cuyo caso resulta de aplicación lo dispuesto en el artículo 132.4, *in initio*, LOREG, en cuya virtud: “Si de sus investigaciones resultasen indicios de conductas constitutivas de delitos electorales, lo comunicarán al Ministerio Fiscal para el ejercicio de las acciones oportunas”.

10. No faltan opiniones sumamente críticas con este desplazamiento funcional, por cuanto se quiebra la exclusividad de la potestad sancionadora por parte de la Administración electoral (*vid.* Pascua Mateo, 2017: p. 427).

11. En realidad, el autor llega a admitir el ejercicio de la potestad sobre las federaciones de partidos, dada su obligación de inscribirse en el Registro de Partidos Políticos,

previsiones de la Ley Orgánica de Financiación de los Partidos Políticos, el problema radica inicialmente en el propio artículo 153.3 LOREG pues, con una redacción prácticamente inédita en ese cuerpo normativo, alude expresa y exclusivamente a los partidos políticos y no a los demás sujetos legitimados para presentar candidaturas.

- c) Facultades consultivas: por cuanto las juntas concernidas deberán resolver por escrito las dudas que les planteen los administradores electorales (artículo 132.3 LOREG).

El ámbito temporal de la fiscalización *interna* viene delimitado por la propia ley electoral que lo ubica entre la fecha de la correspondiente convocatoria y el centésimo día posterior a la celebración de las elecciones, momento en el cual comienza el control externo atribuido al Tribunal de Cuentas¹². Ahora bien, las Juntas electorales pueden recobrar sus facultades sancionadoras (con excepción de lo expuesto para el exceso de los límites impuestos a los gastos electorales) si, como resultado de la actuación fiscalizadora del supremo órgano de control externo, se advirtiera la posible concurrencia de infracciones electorales¹³.

B) El control interno en el ámbito de las elecciones autonómicas

La disposición adicional primera, apartado 2, LOREG sitúa al artículo 132 dentro del conjunto de preceptos aplicables a las elecciones

habida cuenta de su trascendencia más allá del proceso electoral, pero en ningún caso de las otras dos fórmulas pues supondría un ejercicio –proscrito en el ámbito sancionador– de la interpretación analógica.

12. Así lo viene aplicando la Junta Electoral Central pues, recibido testimonio judicial acerca del incumplimiento del régimen electoral en materia de gastos de publicidad en las elecciones locales y, una vez constatado cuándo se recibe dicho testimonio, lo remite al Tribunal de Cuentas al haber transcurrido el lapso temporal del artículo 132.1 LOREG (AJEC 167/2017, de 21 de diciembre de 2017).
13. “Esta Junta Electoral entiende que solo después de la fiscalización que esa institución haya hecho de las cuentas electorales de la formación política a la que se refiere este escrito, y en el caso de que entienda que se ha producido una infracción electoral, corresponderá su examen a esta Junta” (*idem*).

autonómicas. No obstante, sin desarrollar un esfuerzo argumental extremo la Junta Electoral Central considera que “la competencia para la fiscalización de gastos y subvenciones electorales en las elecciones autonómicas corresponde al Órgano que la Ley Electoral propia de la Comunidad Autónoma determine”¹⁴. Posteriormente, sin embargo, matiza lo que aparentemente podría entenderse como una abdicación definitiva de sus facultades al considerar que se trata de un ámbito de competencias compartidas que justifica que las distintas Juntas electorales puedan supervisar indistintamente los gastos y subvenciones electorales (AJEC 53/1991, de 17 de abril de 1991). Aunque en 2019 la Junta Electoral Central parece retornar a las afirmaciones apodícticas en este particular, refiriendo la fiscalización a la junta electoral de la correspondiente Comunidad Autónoma (AJEC 84/2019, de 18 de marzo de 2018), lo cierto es que el acuerdo se sustenta en acuerdos anteriores en los que esta afirmación se realizaba “teniendo en cuenta el artículo 132 LOREG en relación con la disposición adicional primera y los artículos 43 a 45 y disposición final primera de la ley 1/1987, Electoral Valenciana” (AJEC 543/1995, de 17 de abril) lo que, a mi juicio, deja suficientemente afirmadas las funciones del órgano nacional. En cualquier caso, las referencias concretas al correspondiente órgano electoral autonómico estableciendo incluso en algunos casos más facultades que en la legislación del Estado en materia de control de gastos son ciertamente escasas¹⁵.

C) Algunas reflexiones sobre el control interno de los gastos electorales.

Se ha puesto de manifiesto reiteradamente lo limitado del control que puede ejercer sobre los gastos electorales la Administración electoral. En este sentido, las disfunciones más habitualmente señaladas

14. AJEC 73/1987, de 11 de mayo de 1987.

15. Únicamente se encuentran en las leyes electorales de: Illes Balears (artículo 31), Comunidad de Madrid (artículo 25), País Vasco (artículos 148-149), La Rioja (artículo 50) y Comunidad Valenciana (artículo 43).

tienen que ver con su limitado alcance (Gavara de Cara, 2009: p. 297), la falta de medios (más acentuada si cabe en las Juntas Electorales Provinciales) personales y técnicos (Delgado del Rincón, 2016: p. 278; Gavara de Cara: *idem*); no parece, sin embargo, que el marco funcional contenido en la Ley Electoral resulte insuficiente, por cuanto es función de las Juntas Electorales exclusivamente, en los términos del artículo 19.1, letra i) (y, concordante, apartado segundo del precepto) “velar por el cumplimiento de las normas relativas a las cuentas y a los gastos electorales” y para ello, parece ser suficiente con las atribuciones formales que han sido expuestas en los apartados anteriores (Lidia García Fernández en Delgado-Iribarren, 2014: p. 1157 y sg.).

Posiblemente, en la base de algunas de estas afirmaciones se encuentre la distinta perspectiva con la que se considera la intervención de la Administración electoral en esta materia. Realmente no se estaría estrictamente ante una función fiscalizadora, ni de control propiamente dicha, puesto que las Juntas electorales, sin perjuicio de que puedan recabar todas las informaciones a las que se ha hecho referencia, únicamente intervendrían si son requeridas para ello, entrando entonces a contrastar si, a través de la mera revisión de la documentación bancaria, se verifica el cumplimiento de la Ley electoral; esta distinción entre velar por el proceso y fiscalizar el proceso (Lidia García Fernández en Delgado-Iribarren, *ibidem*: p. 1158) parece acomodarse a la propia doctrina de la Junta Electoral Central cuando se niega a intervenir en una denuncia genérica sobre el incumplimiento de los gastos electorales por parte de una determinada candidatura para que la fiscalice, manifestando que “[d]ado que el escrito de referencia no contiene denuncia de hechos concretos, la Junta acuerda no iniciar expediente alguno por cuanto la fiscalización de los gastos debe someterse a la competencia que la Ley Orgánica del Régimen Electoral General reconoce al Tribunal de Cuentas”¹⁶. Lo que sucede es que la tesis parece debilitarse al quedar presa de las propias “palabras” de la Junta Electoral Central,

16. Vid. AJEC 283/1986, de 22 de septiembre.

cuando en otras resoluciones se refiere indistintamente al término “fiscalización” para referirse a las facultades que ostenta sobre los gastos electorales¹⁷.

Desde luego, si lo que se pretende es una fiscalización, los obstáculos se conforman a modo de una auténtica legión: el carácter temporal de las Juntas Electorales Provinciales¹⁸, la carencia de preparación contable, de medios personales y materiales en comparación con los que disponen los órganos de control externo¹⁹, junto con la imperiosa necesidad de compatibilizar estas funciones con todas las actuaciones que llevan a cabo las juntas electorales durante el proceso electoral en cada una de sus fases. Es por ello que una visión realista del contexto en el que la Administración electoral ejerce sus funciones pasa por *acantonar* sus facultades supervisoras sin pretender que exista una fiscalización de los gastos electorales compartida entre las Juntas electorales y los órganos de control externo, pero sí distribuida en términos temporales: las primeras durante el proceso electoral y los segundos a partir del día cien posterior al mismo.

2.2. La fiscalización externa de los gastos electorales

A) Un problema previo: la mediatización política del control

Si bien, en términos históricos, parece un éxito incuestionable que las Cámaras parlamentarias colocaran bajo su *aparente* amparo al órgano encargado de controlar las cuentas públicas y que desempeñara esa actividad por cuenta de la Cámara²⁰, lo que dista de quedar resuelto –más bien, de ser rectamente comprendido– es que la relación entre el parlamento y el órgano de fiscalización no convierte a éste

17. Ténganse en cuenta los acuerdos citados más arriba al referirse al control de los gastos en las elecciones autonómicas.

18. Que puede llegar a dificultar el ejercicio de la potestad sancionadora en esta materia si se diera el caso (Delgado del Rincón, 2016: p. 77).

19. (Pascua Mateo, 2017: p. 426).

20. (Durán Alba, 1998: pp. 401-404).

en un órgano parlamentario o en un mandatario de aquél sino que se persigue más bien asegurar su posición frente al resto del entramado institucional que, además, está llamado a ser fiscalizado.

En el caso del Estado, la relación entre las Cortes Generales y el Tribunal de Cuentas presenta algunas fisuras. Así, la relación de dependencia entre ambos órganos abona el terreno para que la comparecencia parlamentaria en la que se presente y discuta el resultado de la fiscalización discurra por derroteros que se alejen de los criterios técnicos. En la base de este riesgo se sitúa el hecho de que, aunque las relaciones interorgánicas debieran servir para colocar bajo la protección del “paraguas” parlamentario la actuación fiscalizadora, el Ejecutivo podría correr la tentación de apoyarse en la mayoría parlamentaria que lo sustenta para dificultar políticamente el ejercicio del control, tanto técnico (entorpeciéndolo desde la Cámara), como político. Desde luego, no ayuda a mitigar esta situación el mecanismo de designación parlamentaria de los integrantes del órgano fiscalizador, que ha cristalizado en un sistema de cuotas al que se adhieren con entusiasmo periódico las fuerzas políticas sin distinción ideológica –siempre que cuenten con posibilidades de optar al reparto– y que ensombrece otras garantías de la cualificación técnica o del estatus personal contenidas en la norma²¹.

La situación es perceptiblemente aún más comprometida para los órganos de control externo autonómicos desde el momento en que algunas leyes buscan que la composición de la entidad fiscalizadora refleje la composición de la Cámara en términos de proporcionalidad. No es mejor la situación desde el punto de vista de la autonomía territorial: las normas estatutarias, salvo excepciones muy puntuales, ni

21. La eventual politización de los órganos de control externo, a través de la manipulación parlamentaria de la designación tiene, para algún autor, otros efectos perversos; en particular lastra cualquier intento de cambiar la dinámica de la actividad de fiscalización desde la óptica de que sea el propio órgano el que asuma iniciativas de control, máxime si los planes de trabajo están sometidos a una previa aprobación parlamentaria o, por lo menos, pueden condicionarse desde la cámara (Sánchez Muñoz, 2013, p. 196).

siquiera proclaman la autonomía de órgano fiscalizador. En el extremo de las desgracias se situarían las contingencias presupuestarias de un periodo de crisis económica que, incluso, han llegado a llevarse por delante a algún órgano de este tipo (Sindicatura de Cuentas de Castilla-La Mancha). No menos inquietante –si bien menos *letal*– ha resultado el evidente desprecio del legislador hacia la posición de estos órganos, interviniendo activamente para menoscabar la autonomía presupuestaria, reglamentaria y de gobierno que debería corresponder a estos órganos²²; desprecio al que no ha sido ajeno el Ejecutivo que, invadiendo ámbitos propios del legislativo, como son las retribuciones de los integrantes de la Cámara y de los órganos dependientes de las mismas, se ha permitido incidir normativamente en la materia²³.

Para completar el panorama de las amenazas cumple dirigir la atención a las que se ciernen verticalmente como fruto de la organización territorial del poder. El conocido Informe CORA, que recoge las conclusiones de la Comisión para la Reforma de las Administraciones Públicas elaboradas en el seno del Ministerio de Hacienda y Administraciones públicas en 2013, ha pretendido afectar de lleno al campo de la fiscalización de las cuentas públicas. En el apartado relativo a la

22. La Ley 4/2013, de 19 de junio, por la que se modifica la organización y el funcionamiento de las instituciones propias de la Comunidad de Castilla y León. En ella, y con el argumento de la crisis económica, se suprime la secretaría general de la institución, que se refunde con la de otras instituciones autonómicas, con lo que se hace un flaco favor a la autonomía de gobierno del Consejo. Además, el número de consejeros se reduce de cinco a tres, se acorta el mandato que les corresponde (que pasa de seis a cuatro años, con lo que se facilita que coincida la mayoría parlamentaria que los ha designado) y se prevé que no se dediquen a la institución con carácter exclusivo, sino de manera parcial.

23. En esta misma Comunidad Autónoma, el Decreto-Ley 1/2012, de 16 de agosto, por el que se establecen medidas urgentes para garantizar la estabilidad presupuestaria establece con absoluto menoscabo hacia las atribuciones parlamentarias (sin experimentar contratiempo alguno durante el trámite de la convalidación parlamentaria, todo hay que decirlo) en su artículo 4, relativo a la paga extraordinaria del mes de diciembre o equivalente de 2012: “Igual reducción experimentarán las retribuciones de los vicepresidentes y secretarios de la Mesa de las Cortes de Castilla y León, los portavoces y demás cargos directivos de los grupos parlamentarios y los consejeros de los Consejos de Cuentas y Consultivo, sin que en ningún caso sus retribuciones puedan superar a las que resulten, tras la reducción, para los vicepresidentes y consejeros de la Junta de Castilla y León”.

Subcomisión de Duplicidades Administrativas enseguida se apunta a los órganos de fiscalización autonómicos, cuando se refleja que “en el caso de los OCEX, se da la paradoja de que el Tribunal de Cuentas del Estado puede también fiscalizar a la administración autonómica, incluso siguiendo mandatos del poder legislativo, lo que propicia la aparición de ineficiencias en la gestión de los medios públicos y una mala calidad de los resultados”, aunque no se encuentre rastro alguno de cualquier evidencia que lo confirme²⁴. A continuación, apelando a la satisfacción del interés público pero omitiendo cualquier salvaguarda del principio de autonomía constitucionalmente consagrado se afirma que “[e]n los tres ámbitos, existen CCAA que carecen del organismo en cuestión, sin que, como se indica a continuación, se vea mermada la satisfacción del interés público”²⁵.

El colofón, casi a modo de una descarga de fusilería, es la sugerencia de que las funciones de fiscalización realizadas por las instituciones de las Comunidades Autónomas fueran asumidas por el Tribunal de Cuentas a través de las correspondientes Secciones Territoriales que habrían de crearse²⁶. La carga de profundidad contra el modelo territorial de controles no ha pasado inadvertida y ha suscitado una declaración de la Organización Europea de las Instituciones Regionales de Control Externo del Sector Público (EURORAI) en la se señala “la importancia de un control externo del sector público fuerte y eficaz,

24. Aunque en el informe se desliza que no se cuestiona la competencia de las Comunidades Autónomas para crear estos órganos se mantiene a continuación que: “La existencia de numerosos OCEX ha dado lugar a *ineficiencias como el bajo rendimiento de los recursos destinados a los mismos, la heterogeneidad* en las estructuras, composición y resultados de sus funciones, así como la *duplicidad en la rendición de cuentas* de las Entidades Locales al Tribunal de Cuentas y al órgano autonómico” (las cursivas son mías).

25. Comisión para la Reforma de las Administraciones Públicas: *Reforma de las Administraciones Públicas*, Ministerios de Presidencia y de Hacienda, Madrid, 2013, p. 100.

26. “se propone que sea el Tribunal de Cuentas el órgano de fiscalización de la Administración autonómica, al objeto de racionalizar, optimizando los recursos existentes, el sistema de control externo de las CC.AA., para lo que se crearían 12 Secciones Territoriales (correspondientes a las CC.AA que cuentan en la actualidad con OCEX, menos Madrid, por ser ésta la ciudad sede del Tribunal de Cuentas)” [...] “Esta medida

ejercido *in situ* por entidades regionales, públicas e independientes”²⁷, sobre todo en tiempos de recesión económica general y de recortes presupuestarios.

El panorama que se ha descrito forma parte del *ecosistema* en el que se desenvuelven las relaciones parlamentarias entre el Ejecutivo y la minoría; ésta usa habitualmente los informes de fiscalización como munición contra aquél que, por su parte, se sirve de la mayoría presente en la cámara para tratar de deslegitimar la solvencia técnica de los informes más adversos. El contexto que ahora se estudia es algo diferente, aunque solo parcialmente; el órgano fiscalizador se ve enredado de lleno en la lógica de la lucha partidaria en un terreno en el que los informes sobre gastos electorales o sobre financiación ordinaria de los partidos inevitablemente se van a usar para desacreditar al adversario. El problema principal es que el terreno de juego es la propia Cámara, con uno de los actores –el fiscalizador– asumiendo el riesgo de que se convierta en el sujeto fiscalizado en el curso de las sesiones parlamentarias de presentación del correspondiente informe, a costa de su reputación técnica (Durán Alba, 2008: pp. 67-89).

B) El mecanismo de control de los gastos electorales: idas y retornos

Los artículos 133 y 134 LOREG están consagrados a la fiscalización externa del proceso electoral por parte del Tribunal de Cuentas a partir de tres instrumentos:

- a) La contabilidad detallada y documentada de los ingresos y gastos electorales (artículo 133.1 LOREG).
- b) Las referencias relativas a los créditos que las entidades financieras hubieran otorgado a los sujetos electorales habilitados para presentar candidaturas (artículo 133.3 LOREG).

permitiría a las CC.AA. que cuenten con dichos OCEX poder prescindir de los mismos, y ahorrar el presupuesto anual dedicado a su sostenimiento”.

27. [http://www.eurorai.org/eurorai/eurorai_es.nsf/titulares/declaracion_eurorai/\\$file/Declaraci%C3%B3n%20de%20EURORAI2.pdf](http://www.eurorai.org/eurorai/eurorai_es.nsf/titulares/declaracion_eurorai/$file/Declaraci%C3%B3n%20de%20EURORAI2.pdf) (último acceso: 30/10/ 2020).

- c) Los informes presentados por las empresas que hubieran facturado con dichos sujetos gastos electorales por una cantidad superior a diez mil euros (artículo 133.5 LOREG).

La delimitación temporal de la fiscalización realizada por el órgano de control externo se sitúa entre los días cien y doscientos posteriores a las elecciones (artículo 133.1, en conexión con el 134.2, LOREG). En este sentido y, a falta de un tenor más riguroso, el término “elecciones” ha de entenderse como el día de votación y no actos posteriores como la proclamación de electos –por mucha relevancia que ésta posea, pues de los resultados depende la subvención electoral– y la publicación oficial de resultados.

Los sujetos obligados por la fiscalización son: las entidades financieras y empresas a las que se ha aludido, y los sujetos electorales (partidos, federaciones de partidos y coaliciones así como agrupaciones de electores, pero únicamente en el supuesto de que “hubieran alcanzado los requisitos exigidos para recibir subvenciones estatales o que hubieran solicitado adelantos con cargo a las mismas” (artículo 133.1 LOREG). Esta aparente impunidad de la actividad financiera-electoral del resto de formaciones políticas queda parcialmente enervada por la facultad de fiscalización ordinaria que ostenta el Tribunal de Cuentas sobre todos los partidos políticos (art. 16.1 LOFPP), aunque bien es cierto que la norma distingue entre el control de los partidos políticos que hayan obtenido subvención electoral (que se realizará “en todo caso”, artículo 16.2, párrafo primero, LOFPP) del resto, para los que la ley prevé que la fiscalización deberá estar prevista en los planes de actuación del Tribunal de Cuentas en los términos que éste considere oportunos (artículo 16.2, párrafo segundo, LOFPP).

El significado de la actuación del Tribunal de Cuentas va más allá de la simple fiscalización (con ser ésta esencial):

- a) La presentación ante el mismo de toda la documentación citada se erige como requisito para que el Estado, dentro de los treinta días posteriores a la presentación por parte de los sujetos electorales de la contabilidad, pueda adelantar hasta

el noventa por ciento de las subvención que les corresponda (artículo 133.4 LOREG).

- b) El informe de fiscalización, en función de sus resultados, habilita al Gobierno para presentar un proyecto de crédito extraordinario con las subvenciones electorales que, tras ser aprobado por las Cortes Generales²⁸, deberán hacerse efectivas dentro de los cien días posteriores a la aprobación parlamentaria (artículo 134.4 LOREG).
- c) Dicho informe supone la base para que, una vez aprobado parlamentariamente en los términos expuestos, pueda liquidarse el importe de las subvenciones electorales (artículo 134.5 LOREG).

Las facultades que la Ley electoral confiere al Tribunal de Cuentas pueden ordenarse de la siguiente manera:

- a) De asesoramiento y asistencia a la Junta Electoral Central en el ejercicio de su función de control interno si fuera recabado por ésta (artículo 132.1 LOREG).

b) Estrictamente de fiscalización.

Esta función se concreta, por un lado, en que el órgano de control externo ha de pronunciarse, dentro de los doscientos días posteriores a las elecciones, sobre la regularidad de la contabilidad electoral (artículo 134.2 LOREG). En este sentido, dicha verificación encaja más o menos estrictamente dentro de los límites del control de legalidad y de regularidad contable (Pajares Montolío, 2016: p. 201 y Coello de Portugal, 2013: 280), entre otras circunstancias por la premura con la que ha de realizarse.

El control externo de las cuentas no es sólo control de legalidad²⁹ y en las sociedades contemporáneas el control operativo adquiere

28. Más estrictamente la aprobación corresponde, en su caso, a la Comisión Mixta de las Cortes Generales para las relaciones con el Tribunal de Cuentas.

29. Algunas propuestas abogan, incluso, por destinar el Tribunal de Cuentas a la auditoría operativa y dejar el control de legalidad radicado esencialmente en el control

paulatinamente una mayor importancia junto con criterios de buena gestión y transparencia. Considero que sin un cambio de perspectiva en la percepción que del fiscalizado debe tener del fiscalizador, esto es, como un “cooperador necesario” en la consecución de las “buenas prácticas” económicas previamente consensuadas es sumamente difícil conseguir la “conciencia pública de control” a que se refiere la Declaración de Pamplona de 2006, adoptada por la Conferencia de Presidentes de los OCEX. Aunque la exigencia constitucional dirigida a observar criterios de economía y eficiencia en la programación y ejecución del gasto público (artículo 31.2 CE) parece predicarse de los sujetos públicos, nada impide que el legislador la extienda a otros sujetos sometidos al control externo. Así, si bien no en la fiscalización electoral, por las razones expuestas, en las prescripciones relativas a la fiscalización ordinaria de los partidos políticos (entre cuyos ingresos se encuentra, eventualmente, la financiación electoral) se contempla expresamente que el control se extienda “a la adecuación de su actividad económico-financiera a los principios de gestión financiera que sean exigibles conforme a su naturaleza” (artículo 16.3 LOFPP)³⁰.

c) Sancionadoras.

Tradicionalmente y, con anterioridad a la última reforma operada por la Ley Orgánica 3/2015, se venía alertando de la limitada cuantía de las sanciones frente a las irregularidades contables, que las convertían en escasamente disuasorias ante el fraude electoral (García Guerrero, 2007: p. 223). Pero, además, las críticas doctrinales han incidido en otros aspectos no menos sustanciales: se ha denunciado

interno (Ballart, 2013, “¿Se puede cambiar el Tribunal de Cuentas?”, en el diario *El País*, 1 de abril de 2013, disponible en: https://elpais.com/elpais/2013/03/22/opinion/1363948300_138055.html consultado: 08/03/2019). Existen, no obstante, algunas propuestas que, sin caer estrictamente en la erradicación del control de legalidad, sí inciden en el incremento de las auditorías operativas en detrimento de los controles de regularidad formal (Martínez Martí y Muñoz San Román, 2017: p. 60).

30. Aunque referida, en rigor, a la fiscalización del sector público, la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas contempla que esta actividad se refiera al sometimiento de la actividad económico-financiera del fiscalizado “a los principios de legalidad, eficiencia, economía, transparencia, así como a la sostenibilidad ambiental y la igualdad de género” (art. 9.1 LOTCu).

cierta *pereza* institucional para introducir en nuestro ordenamiento jurídico las recomendaciones contenidas las recomendaciones del GRECO (Ridao Martín, 2014: p. 212); incluso, en su redacción actual, el marco sancionador español es tenido como menos severo que el contemplado en los países de nuestro entorno (Pascua Mateo, 2017: p. 426-427); por fin, procedimentalmente se destacaba, entre otras cuestiones, que al Tribunal de Cuentas, en tanto órgano técnico, no le correspondía la sanción de las conductas infractoras sino la de elevar la propuesta ante la Comisión Mixta para que asumiera (Delgado del Rincón, 2016: p. 71).

En puridad, la potestad sancionadora materialmente electoral se reduce a los procedimientos que puedan incoarse por la superación de los límites a los gastos electorales (artículo 153.3 LOREG), pues la Administración electoral, a través de las correspondientes juntas electorales, retiene la facultad sancionadora en aquellas infracciones por el incumplimiento de las obligaciones legales (artículo 153.1 LOREG). El resto de las infracciones de las que cumple conocer al Tribunal de Cuentas tienen que ver con el incumplimiento de las obligaciones de carácter contable (artículo 17 LOFPP) o la omisión del deber de colaboración (artículo 7 LOTCu, en conexión con el artículo 30 LFTCu).

La diferencia de regímenes, antes y después de 2015, ha sido sintetizada de forma harto expresiva cuando se indica que se ha pasado de un modelo, desde la óptica del fiscalizado, de control “hasta cierto punto voluntario”, pues la consecuencia de no someterse a la fiscalización se limitaba a no poder disfrutar de la subvención electoral, frente a un sistema en el que, por lo menos teóricamente en su versión extrema, la no presentación de las cuentas anuales durante más de tres ejercicios podría llevar aparejada la declaración judicial de extinción del partido (Pajares Montolío, 2016, p. 205)³¹. Estas notas características de la función sancionadora del Tribunal de Cuentas

31. Artículo 12 bis de la LOPP, sin perjuicio de las sanciones pecuniarias a que diera lugar tal comportamiento, que se tipifica como infracción muy grave o grave (artículo 17, apartados segundo y tercero, LOFPP).

me sirven para introducir la cuestión de cómo puede desvincularse la función fiscalizadora de la sancionadora con el objeto de preservar el carácter supremo que la Constitución confiere al Tribunal de Cuentas en la fiscalización externa de las Cuentas públicas (art. 136.1 CE). Como resulta sobradamente conocido, nuestro Tribunal Constitucional, a la hora de conformar la naturaleza del supremo órgano de control externo de las cuentas públicas, indica en una suerte de brocardo que: “[c]abe concluir, pues, que el Tribunal de Cuentas es supremo, pero no único, cuando fiscaliza, y único, pero no supremo cuando enjuicia la responsabilidad contable” (STC 18/1991, de 31 de enero, FJ 2). El aparente juego de palabras o acertijo casi encubre la naturaleza del Tribunal de Cuentas a partir de las dos relevantes funciones constitucionales que tiene atribuidas: en materia de fiscalización de las cuentas públicas su carácter supremo no impide la existencia de órganos equivalentes en las distintas Comunidades Autónomas; mientras que en el ejercicio de la función de enjuiciamiento contable, siendo el único órgano que puede realizarla (salvando las eventuales funciones instructoras que, por delegación del tribunal pudieran realizar los equivalentes autonómicos), no es supremo pues sus resoluciones en orden son impugnables ante el Tribunal Supremo.

Así las cosas y, de vuelta al ámbito de la fiscalización electoral, el artículo 18.9 LOFPP ha previsto que las resoluciones sancionadoras que adopte el Tribunal de Cuentas son susceptibles de ser controvertidas ante el Tribunal Supremo mediante recurso contencioso-administrativo (en el caso de las sanciones previstas en el artículo 17 bis LOFPP la interposición del recurso, además, tiene efectos suspensivos). Para algún autor esta previsión puede resultar perturbadora, pues la no confirmación de la sanción por motivos de fondo en vía jurisdiccional podría comprometer el carácter supremo que ostenta el Tribunal de Cuentas cuando fiscaliza (Delgado del Rincón, 2016: p. 64). Sin embargo, sin obviar la evidente naturaleza instrumental que tiene la potestad sancionadora a los efectos de prestar virtualidad a la acción de control del tribunal, hay algunos argumentos que permiten dudar de que la potestad sancionadora

sea emanación de la función fiscalizadora: el primero, realmente el carácter supremo del Tribunal de Cuentas se refiere a la función de fiscalización del sector público (artículos 136.1 CE) en el que no se integran los partidos políticos (artículo 4 LOTCu), por más que exista un evidente interés público en fiscalizarlos habida cuenta de que su financiación es eminentemente pública y así se establece por ello en la Ley Orgánica del Tribunal, pero más bien como una facultad añadida por el legislador al margen de la citada fiscalización del sector público (artículo 1.1, párrafo segundo, LOTCu y artículos concordantes de la LOFPP). En este sentido, no faltan experiencias en otros países en las que la fiscalización de las cuentas electorales y la imposición de sanciones se encuentran ubicadas extramuros del Tribunal de Cuentas (Pascua Mateo, 2017, p. 427). En segundo lugar y, en materia estrictamente electoral, ha quedado expuesto que las facultades sancionadoras del Tribunal de Cuentas, aun correspondiéndole el control externo del proceso, son extraordinariamente limitadas. Por último, en tercer lugar, porque incluso en su ámbito específico de fiscalización, las facultades sancionadoras son más que modestas –si no austeras– limitadas a la infracción del deber de colaboración (y siempre que la conducta no sea típica penalmente en los términos del artículo 502.2 CPn) del sujeto sometido a control con el tribunal (artículos 7 LOTCu y 30.5 LFTCu).

C) ¿Extensión de la garantía penal frente a la falta de colaboración del sujeto controlado?

El legislador penal ha añadido una garantía para el correcto ejercicio de las funciones que el Tribunal de Cuentas tiene encomendadas, puniendo la infracción del deber de colaboración que, en los términos expuestos, viene recogido en su propia ley³². El deber de

32. Según dispone el citado precepto: “En las mismas penas incurrirá la autoridad o funcionario que obstaculizare la investigación del Defensor del Pueblo, Tribunal de Cuentas u órganos equivalentes de las Comunidades Autónomas, negándose o dilatando indebidamente el envío de los informes que éstos solicitaren o dificultando su acceso a los expedientes o documentación administrativa necesaria para tal investigación”.

colaboración, en su redacción actual, se ha considerado necesitado de actualización con el objeto de hacer frente a determinadas necesidades, entre las que se ha destacado la necesidad de regular la colaboración de terceros no sujetos a fiscalización, pero que pueden poseer información valiosa a los efectos de la actividad de control de Tribunal (Vicente Martín, Ciriaco de *et al.*, 2011: pp. 27 y ss.). De la redacción del tipo penal se advierte que, desde el punto de vista activo, únicamente resulta aplicable a las autoridades y funcionarios, mientras que en su dimensión pasiva el tipo ampara el ejercicio de las funciones de fiscalización, tanto del Tribunal de Cuentas como de los órganos autonómicos equivalentes. En lo que respecta a las conductas típicas contempladas queda punida la obstaculización en las investigaciones que realicen los órganos de control externo, negando o dilatando la remisión de los informes solicitados, por un lado, y dificultando el acceso de estas entidades fiscalizadoras a los expedientes y demás documentación administrativa necesaria a los efectos de las investigaciones en curso.

No parece haber existido una elevada conflictividad asociada a una extensa aplicación de la norma³³, en lo que podría entenderse como un acatamiento institucionalmente leal de las funciones de control externo por parte de los sujetos integrantes del sector público sometido a fiscalización. Sin embargo, en el ámbito objeto del estudio se viene destacando que los informes de fiscalización electoral del Tribunal de Cuentas contemplan reiterados casos de terceros no fiscalizados, pero con obligaciones de remitir información (p. ej., los empresarios que hayan facturado en cantidades superiores a los diez mil euros) remisos a la colaboración (Coello de Portugal, 2013, p. 282; Lidia García Fernández en Delgado-Iribarren, 2014: p. 116957 y sg.).

Es perfectamente sabido que las garantías en el orden penal y sancionador administrativo no consienten el recurso a la analogía como técnica de interpretación, y lo cierto es que este tipo de conductas

33. Así, los autores registran cuatro resoluciones judiciales en la materia, tres de las cuales no afectan ni siquiera a los órganos de control externo sino a las instituciones equivalentes al Defensor Pueblo (Fariña Busto, 2006: pp. 25 y ss.).

quedan penalmente impunes en el caso de producirse. Acaso, una reforma que actualice adecuadamente el marco sancionador del Tribunal de Cuentas haría innecesaria la intervención del legislador penal a estos efectos, aunque no es desdeñable el efecto disuasorio que puede llegar a producir la existencia de un tipo penal, y su subsiguiente ritualización procesal, ante este tipo de conductas.

3. UN CONTROL TERRITORIAL DUAL: LA DETERMINACIÓN DE LA FISCALIZACIÓN DE LOS GASTOS ELECTORALES A CARGO DE LOS ÓRGANOS AUTONÓMICOS

Una vez perfectamente reconocida –y asumida– la existencia de órganos de control externo equivalentes en el seno de un buen número de Comunidades Autónomas, procede recordar que el ámbito del control externo de las cuentas públicas no es un ámbito apto para postular el desplazamiento funcional del órgano nacional en favor del autonómico de forma automática. En primer lugar, porque desde el punto de vista de la fiscalización, la propia Constitución garantiza la eventual intervención del Tribunal de Cuentas a través de la atribución del control económico y presupuestario de las Comunidades Autónomas [artículo 153, letra d), CE], aunque el Tribunal Constitucional haya establecido la salvaguarda de tratar de no superponer controles al apelar al: “empleo, en su caso, de las técnicas tendentes a reducir a unidad la actuación de uno y otros y a evitar duplicidades innecesarias o disfuncionalidades, que serían contrarias a los criterios de eficiencia y economía enunciados en el art. 31.2 de la Constitución” (SSTC 187/1988, de 17 de octubre, FJ 11, 214/1989, de 21 de diciembre, FJ 28, y STC 18/1991, de 31 de enero, FJ 5); por ello, resulta inquietante una afirmación del Máximo órgano de garantías constitucionales que, de forma un tanto críptica, mantiene la preferencia de que el control se realice preferentemente sobre el sector público estatal (STC 187/1988, de 17 de octubre, FJ 8). En segundo lugar, porque desde el punto de vista del enjuiciamiento contable esta función, al tener naturaleza jurisdiccional, en virtud del principio de unidad jurisdiccional únicamente puede desempeñarla el Tribunal

de Cuentas como órgano del Estado (salvo la eventual instrucción de los procedimientos contables por parte de los órganos autonómicos previa delegación del tribunal).

Pues bien, en el ámbito de la fiscalización electoral es preciso aludir a la contradicción que existe entre algunas leyes electorales autonómicas y la correspondiente ley reguladora del órgano propio de control externo. La contradicción deriva de que esta segunda norma atribuye el control de los gastos electorales correspondientes a las elecciones autonómicas al órgano autonómico, mientras que la norma electoral, más antigua en el tiempo, reproduce las indicaciones de la LOREG respecto de la contabilidad electoral de las Elecciones autonómicas, que establece las actuaciones del Tribunal de Cuentas del Estado sobre el proceso electoral. En concreto, las normas electorales que mantienen la redacción inicial en favor del Tribunal de Cuentas del Estado son:

- Aragón: artículo 41 de la Ley 2/1987, de 16 de febrero, Electoral de la Comunidad Autónoma de Aragón.
- Principado de Asturias: artículos 40-41 de la Ley 14/1986, de 26 de diciembre, sobre régimen de elecciones a la Junta General del Principado de Asturias.
- Castilla y León: artículo 50 de la Ley 3/1987, de 30 de marzo, Electoral de Castilla y León.
- Illes Balears: artículo 31 de la Ley 8/1986, de 26 de noviembre, Electoral de la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares.
- Madrid: artículo 24 de la Ley 11/1986, de 16 de noviembre, Electoral de la Comunidad de Madrid.

En dichas Comunidades Autónoma, no obstante, con posterioridad, las correspondientes normas reguladoras de sus órganos de control externo atribuyen de forma expresa a éstos el control de la contabilidad electoral:

- Aragón: artículo 6.2, letra e), de la Ley 11/2009, de 30 de diciembre, de la Cámara de Cuentas de Aragón).

- Principado de Asturias: artículo 6, letra f), de la Ley 3/2003, de 24 de marzo, de la Sindicatura de Cuentas.
- Castilla y León: artículo 4, letra f), de la Ley 2/2002, de 9 de abril, reguladora del Consejo de Cuentas de Castilla y León.
- Illes Balears: artículo 2.2, letra d), de la Ley 4/2004, de 2 de abril, de la Sindicatura de Cuentas de las Illes Balears.
- Madrid: artículo 5, letra h), de la Ley 11/1999, de 29 de abril, de la Cámara de Cuentas de la Comunidad de Madrid.

Ciertamente, el Título I de la LOREG (en el que se ubica el artículo 134) contiene normas de aplicación preceptiva para las elecciones autonómicas, en cuanto el proceso electoral es concreción del ejercicio de los derechos de sufragio activo y pasivo (artículo 23 CE), y normas de aplicación supletoria, como expresión del valor supletorio que la Constitución reconoce al Derecho estatal con respecto del ordenamiento autonómico (artículo 149.3 CE), todo ello de acuerdo con lo establecido en la Disposición adicional primera de la LOREG. De acuerdo con lo expuesto, el valor atribuido al artículo 134 LOREG es el de mera supletoriedad y no el de *ius cogens* (disposición primera, apartado segundo, en relación con el apartado tercero, LOREG), de tal forma que, en la medida en que exista norma autonómica expresa (o, si se prefiere, inexistencia de laguna normativa) no procede la aplicación supletoria del ordenamiento estatal. Dicho esto, el problema se sitúa, entonces, en que las normas aplicables son contradictorias, en este sentido, en virtud del criterio cronológico y, habida cuenta de que el rango normativo de ambas normas autonómicas (la ley electoral y la posterior ley reguladora del órgano de control externo) es el mismo, podríamos entender que procede aplicar el principio según el cual *lex posterior derogat lex anterior*; sin embargo el genio identitario, en términos estatuyentes, ha venido a complicar sobremanera esta solución (salvo en el caso de Castilla y León y de Madrid, donde los respectivos estatutos de autonomía no establecen particularidad alguna en este sentido) pues en algunas de las Comunidades Autónomas reseñadas sus normas institucionales

básicas imponen una ley electoral aprobada por mayoría cualificada³⁴, lo que hace que sea muy dudosa la aplicación automática del criterio cronológico entre normas con el mismo rango de ley, pero que se distinguen por el criterio procedimental reclamando la recta técnica legislativa una adecuación normativa³⁵.

4. CONSIDERACIONES SOBRE LA FISCALIZACIÓN DE LAS ELECCIONES GENERALES DE 28 DE ABRIL DE 2019

El pasado 28 de julio de 2020 el Pleno del Tribunal de Cuentas ha aprobado el informe relativo a la fiscalización de las cuentas electorales correspondientes a las Elecciones generales celebradas el 28 de abril de 2020, disponiendo en la misma sesión que se elevara a las Cortes Generales (en realidad, a la Comisión Mixta Congreso-Senado de relaciones con el Tribunal de Cuentas) y al Gobierno³⁶.

De acuerdo con lo que ha expuesto anteriormente, únicamente las candidaturas que “hubieran alcanzado los requisitos exigidos para recibir subvenciones estatales o que hubieran solicitado adelantos con cargo a las mismas” están obligados, a través de los correspondientes administradores, a presentar ante el Tribunal de Cuentas la documentación contable legalmente exigida; pues bien, de acuerdo

34. En concreto: artículo 36.6 del Estatuto de Autonomía aragonés (mayoría absoluta), artículo 25.2 del Estatuto de Autonomía asturiano (mayoría absoluta), artículo 41.1 del Estatuto de Autonomía balear (¡mayoría de 2/3!) y

35. Por cierto, que el control de la contabilidad electoral, integrada en la contabilidad de los distintos partidos políticos, por parte del Tribunal de Cuentas sigue siendo factible en cualquier caso a partir de las disposiciones de la Ley Orgánica de Financiación de Partidos Políticos; aunque algún autor la califica de “centralización de la competencia”, deslizando la sospecha de si ese desplazamiento de los órganos de control autonómico es técnico o político (Segura i San Juan, 2018: pp. 13-14).

36. El 10 de noviembre de 2019 debieron celebrarse nuevamente Elecciones generales al no ser posible la formación de Gobierno a partir de los resultados de la convocatoria electoral que tuvo lugar en el mes de abril. El informe del Tribunal de Cuentas relativo a este último proceso electoral, el cuarto en apenas cuatro años, aún no está concluido en las fechas en las que se ha cerrado este trabajo. El informe objeto del comentario, pendiente de tramitación parlamentaria, se encuentra disponible en el portal del Tribunal de Cuentas: <https://www.tcu.es/repositorio/c58d76e7-7851-4144-8b4a-85a2e9f3937b/11391.pdf> (último acceso: 30/10/2020)

con el informe de fiscalización, el examen del Tribunal de Cuentas ha quedado contraído a dieciocho candidaturas, habiendo cumplido todas ellas en tiempo y forma con esta obligación³⁷. Tan solo una de las candidaturas ha contravenido la obligación de identificar las aportaciones provenientes de sujetos privados, con lo que el Tribunal de Cuentas, de acuerdo con lo prevenido en el artículo 134.2 LOREG, ha formulado la correspondiente propuesta de reducción de la subvención “en un 10% del importe de los recursos utilizados en la campaña electoral cuya procedencia no ha quedado suficientemente acreditada”³⁸.

Más sustanciosas resultan ser algunas deficiencias contables advertidas por el Tribunal de Cuentas en su informe:

- 1) Sobre restricciones legales en materia de gastos electorales:
 - a) Se han imputado como gastos electorales cuantías que, de acuerdo con la Ley electoral, no pueden tener dicha consideración (por un monto global de: 701.883,94 euros).
 - b) Se han incluido como gastos electorales partidas no permitidas por la Ley electoral (cantidad total: 72.036,93 euros).
 - c) Se han incluido gastos realizados fuera del plazo legalmente establecido para que sean computables como gastos electorales (cantidad total: 22.461,50 euros)³⁹.
 - d) Se ha advertido la existencia de gastos a los que no se acompaña de justificación suficiente (cantidad total: 153.181,19 euros).

37. El correcto cumplimiento de la obligación legal ha conllevado que el Tribunal de Cuentas no haya tenido que elevar ninguna propuesta de sanción consistente en la propuesta de no adjudicación de la subvención electoral a la que tuvieran derecho (p. 69).

38. Sin embargo, realmente la aportación no identificada se trata una cuantía mínima, de 620 euros, por lo que la propuesta de reducción de la subvención electoral se limita a 62 euros (la candidatura afectada resulta ser: Junts Per Catalunya-Junts; p. 69).

39. El lapso temporal al que se pueden imputar gastos electorales, según la Ley electoral es el comprendido entre el día de la convocatoria electoral y el de la proclamación de candidatos electos (artículo 130 LOREG).

- e) Por último, se reflejan gastos de los que el Tribunal de Cuentas no tiene constancia fehaciente de que se hayan realizado los correspondientes pagos (cantidad: 104.315,64 euros)⁴⁰.

El informe destaca que ninguna formación política ha superado el límite máximo de gastos que se regula en el artículo 175.2 de la LOREG⁴¹, ni los límites establecidos en los artículos 55 y 58 de la LOREG relativos a los gastos de publicidad exterior y de publicidad en prensa y radio, respectivamente (p. 73).

- 2) Irregularidades relativas a los ingresos y gastos electorales⁴²:
- a. Existencia de fondos no ingresados en las cuentas electorales (cantidad total: 1.119.173,79 euros).
 - b. Existencia de gastos electorales no abonados a través de cuentas electorales (cantidad total: 1.123.173,79 euros)⁴³.
 - c. Pagos realizados con posterioridad a los noventa días posteriores a la votación (hasta seis candidaturas, por un importe total: 242.452,02 euros).
 - d. Deudas pendientes con proveedores o acreedores una vez superado el límite temporal para disponer de los saldos de las cuentas corrientes electorales a que se

40. Todo este tipo de gastos expuestos no pueden ser financiados con las correspondientes subvenciones electorales a las que tuvieran derecho las candidaturas infractoras (véanse pp. 72-73 del informe).

41. “Para las elecciones a las Cortes Generales o a cualquiera de sus Cámaras, el límite de los gastos electorales será el que resulte de multiplicar por 0,37 euros el número de habitantes correspondientes a la población de derecho de las circunscripciones donde presente sus candidaturas cada partido, federación, coalición o agrupación”.

42. Véase p. 74 del informe.

43. Ambos supuestos suponen una contravención del artículo 125.1 LOREG: “Todos los fondos destinados a sufragar los gastos electorales, cualquiera que sea su procedencia, deben ingresarse en las mencionadas cuentas y todos los gastos deben pagarse con cargo a las mismas”.

refiere el artículo 125.3 de la LOREG (tres candidaturas: 1.383.825,22 euros)⁴⁴.

- e. Resulta llamativo el incumplimiento del deber que tienen las empresas que hubieran facturado con las candidaturas, de informar al Tribunal de Cuentas por gastos electorales superiores a 10.000 euros (hasta 49 empresas, por una cantidad total de 2.902.323,05 euros)⁴⁵.

El informe concluye con una serie de recomendaciones, entre las que destaca la reiterada invocación a que analice la eficiencia de la propaganda electoral que, aún hoy, se realiza a través de medios tradicionales, con sobres y papeletas electorales que se envían por correo postal directamente a los electores⁴⁶.

Igualmente destacan las apreciaciones sobre las donaciones privadas en periodo electoral, acompañadas de una sugerencia de afectación finalista a la financiación del proceso electoral, con sometimiento, en consecuencia, a las exigencias de la Ley electoral (entre ellas, que imperativamente se abonen a través de las cuentas bancarias “electorales”, artículo 124 LOREG).

Como reflexión final, ha de destacarse que, si se examina comparativamente el informe comentado con el inmediatamente anterior (correspondiente a las Elecciones generales celebradas el 26 de junio de 2016), las recomendaciones elevadas por el supremo órgano de control de las cuentas electorales se llega a la conclusión de que dichas recomendaciones han tenido un escaso eco, al reproducirse prácticamente de forma idéntica.

44. “Terminada la campaña electoral, sólo se podrá disponer de los saldos de estas cuentas para pagar, en los noventa días siguientes al de la votación, gastos electorales previamente contraídos”.

45. En relación con ello, precisamente, el informe, entre sus recomendaciones finales a las formaciones políticas, incluye la conveniencia de que las propias candidaturas informen de esta obligación a las empresas concernidas (p. 78).

46. De igual manera de hace hincapié en adecuar los límites de gastos en publicidad exterior y de publicidad en prensa y radio de titularidad privada a los nuevos soportes publicitarios vinculados a las nuevas tecnologías (prensa digital y otros usos de Internet; véase p. 77).

5. ABREVIATURAS USADAS EN EL TEXTO

AJEC: Acuerdo de la Junta Electoral Central

CE: Constitución Española

C Pn: Código Penal

FJ: Fundamento Jurídico

LFTCu: Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas

LOFPP: Ley Orgánica de Financiación de los Partidos Políticos

LOPP: Ley Orgánica de Partidos Políticos

LOREG: Ley Orgánica del Régimen Electoral General

LOTCu: Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas

OCEX: Órganos de Control Externo

STC: Sentencia del Tribunal Constitucional (SSTC: Sentencias del Tribunal Constitucional)

6. BIBLIOGRAFÍA

Coello de Portugal, José M.^a (2013): “Impresiones en torno al informe de fiscalización del Tribunal de Cuentas sobre la contabilidad de las últimas Elecciones Generales”, en *Foro (Nueva Época)*, núm. 2/ Vol. 16, pp. 277-286.

Delgado del Rincón, Luis E. (2016): “El control económico-financiero de los partidos políticos por el Tribunal de Cuentas: su potestad sancionadora”, *Revista de Derecho Político*, núm. 97, pp. 49-88.

Delgado-Iribarren García-Campero, Manuel (coord.) (2014): *Comentarios a la Ley Orgánica del Régimen Electoral General y a la Ley Orgánica de Referendum*, La Ley-Wolters Kluwer, Madrid.

Durán Alba, Juan Fernando (1998): “Hacia un modelo de relaciones entre los órganos de control externo y las Asambleas legislativas de las Comunidades Autónomas desde la lógica parlamentaria”, en *Parlamento y control del gobierno*, coord. Francec Pau i Vall, Aranzadi, Pamplona, pp. 397-417.

Durán Alba, Juan Fernando (2008): “*Vae victis!* La tramitación parlamentaria de los informes de los órganos de control externo de las cuentas públicas”, *Corts. Anuario de Derecho Parlamentario*, núm. 20, pp. 67-89

- Fariña Busto, Luciano (2006): "La obligación de colaborar con las Instituciones de Fiscalización y el Artículo 502 del Código Penal", en *Auditoría Pública*, núm. 40, pp. 13-34.
- García Guerrero, José Luis (2007): *Escritos sobre partidos políticos (cómo mejorar la democracia)*, Tirant lo Blanch, Valencia.
- García Viñuela, Enrique (2007): "La regulación del dinero político", en *Revista Española de Investigaciones Sociológicas*, núm. 118, pp. 65-96.
- Gavara de Cara, Juan Carlos (2009): "La financiación electoral en el ámbito autonómico", en *El Derecho electoral de las Comunidades Autónomas. Revisión y mejora*, Luis. A. Gálvez Muñoz (dir.), Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid pp. 257-311.
- Martínez Martí, Gabriel y Muñoz San Román, Eudoro (2017): "Doce propuestas de mejora y una desiderata desesperada sobre la eficacia y eficiencia de los Órganos de Control Externo (OCEX)", *Auditoría Pública*, núm. 69, pp. 57-68.
- Mateos Crespo, José Luis (2017): "La reciente reforma de la LOREG: una excepcional oportunidad perdida para el cambio del modelo de campaña electoral en España", en *Anuario de la Facultad de Derecho – Universidad de Alcalá*, núm. X, pp. 75-102.
- Pajares Montolío, Emilio (2016): "La financiación de los partidos políticos", en *Eunomia. Revista en Cultura de la Legalidad*, núm. 11, pp. 176-210.
- Pascua Mateo, Fabio (2009): "La administración electoral en las elecciones autonómicas", en *El Derecho electoral de las Comunidades Autónomas. Revisión y mejora*, Luis. A. Gálvez Muñoz (dir.), Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, pp. 313-368.
- Pascua Mateo, Fabio (2017): "La potestad sancionadora y ¿disciplinaria? de la Administración electoral", en *Revista de Administración Pública*, núm. 102, pp. 393-435.
- Porras Gómez, Antonio-Martín (2015): *La gobernanza multinivel del gasto público europeo*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid.
- Ridao Martín, Joan (2014): "La transparencia y el control económico-financiero de los partidos políticos en España. Entre un balance decepcionante y un futuro sombrío", en *Cuadernos Manuel Giménez Abad*, núm. 7, pp. 211-222.
- Sánchez Muñoz, Óscar (2013): "La financiación de los partidos políticos en España: ideas para un debate", en *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 99, pp. 161-200.
- Segura i San Juan, Óscar (2018): "Algunas reflexiones sobre la financiación de los partidos políticos en España", en *Auditoría Pública*, núm. 71, pp. 9-14.
- Vicente Martín, Ciriaco De *et al.* (2011): "El deber de colaboración con el Tribunal de Cuentas", en *Revista Española de Control Externo*, núm. 37, pp. 15-46.

X

Isenção de Imposto de Renda a aposentado portador de doença grave: princípio da dignidade humana e interpretação literal da norma

*Lauro Ishikawa**

*Érica Tais Ferrara Ishikawa***

SUMÁRIO: Introdução. 1. Isenção legal de Imposto de Renda a aposentado portador de doença grave. 2. Interpretação literal do art. 111, II, do CTN. 2.1 Da solução de consulta nº 220, Cosit, da Receita Federal: reforçando a interpretação literal. 3. Competência da justiça comum: servidor público estadual aposentado. 4. Isenção e princípio da dignidade humana: posição jurisprudencial. Conclusão. Referências bibliográficas.

RESUMO: O presente artigo propõe uma análise da isenção do Imposto de Renda concedida ao aposentado portador de

(*) Doutor e mestre em Direito das Relações Sociais pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo; pós-doutor pela Universidade de Salamanca, Espanha; professor da graduação em Direito, professor e coordenador adjunto do programa de pós-graduação stricto sensu da Faculdade Autônoma de Direito – FADISP, São Paulo; bolsista da Fundação Nacional de Desenvolvimento do Ensino Superior Particular – FUNADESP, Brasília; advogado em São Paulo.

(**) Doutora e mestre em Filosofia do Direito e do Estado pela PUC/SP; professora colaboradora do Mestrado em Direito da Escola Paulista de Direito – EPD; professora da Graduação em Direito da Escola Paulista de Direito – EPD; advogada em São Paulo.

doença grave, demonstrando que a interpretação literal a ser realizado, posto que decorrente de expressa disposição legal, concretiza a dignidade da pessoa humana, no momento em que mais se necessita da aplicação da isenção para se fazer frente aos dissabores que o aposentado gravemente enfermo enfrenta no dia-a-dia. A isenção constitui verdadeiro benefício concretizador da dignidade humana do aposentado portador de doença grave, cumprindo o objetivo assistencial de reabilitação disposto na norma constitucional.

PALAVRAS-CHAVE: Isenção Tributária; Imposto de Renda; Doença Grave; Interpretação Literal; Competência.

ABSTRACT: This article proposes an analysis of the income tax exemption granted to retirees with serious illness, demonstrating that the literal interpretation to be carried out, given that due to an express legal disposition, materializes the dignity of the human person, at the moment when most it needs the application of the exemption to deal with the annoyances that the seriously ill retiree faces on a daily basis. The exemption constitutes a real benefit for the human dignity of the retired person with a serious illness, fulfilling the objective of rehabilitation provided for in the constitutional rule.

KEYWORD: Tax Exemption; Income Tax; Serious Illness Literal Interpretation.

INTRODUÇÃO

O presente estudo analisará a isenção de Imposto de Renda de pessoa física (IRPF) sob uma perspectiva social e humanitária, decorrente de legislação protetiva dos direitos das pessoas portadoras de doença grave, que deve receber o tratamento interpretativo tal como a lei assim determina, ou seja, literalmente. Não se abordará, portanto, a questão dos incentivos fiscais em matéria tributária que beneficia determinados setores produtivos.

A controvérsia em relação à manutenção da isenção do Imposto de Renda ao aposentado portador de doença grave persiste na Administração Pública, não obstante firme Jurisprudência no sentido de inexigir a prova da contemporaneidade da moléstia e admitir o

laudo médico especializado, cuja (correta) interpretação decorre de previsão legal expressa do art. 111, do CTN, mantendo permanente estado de litigância entre o destinatário da norma – aposentado portador de moléstia grave –, e o Fisco.

Tal controvérsia recai sobretudo nas exigências feitas sobre o estado de saúde e a contemporaneidade da moléstia do aposentado, a todo tempo sendo renovada a necessidade de perícia, chegando até, o que é lastimável, a se exigir a prova da recidiva para que a isenção seja mantida.

A isenção de que trata a legislação em apreço refere-se aos aposentados portadores de doença grave, não aos que continuam em atividade laboral, mormente porque, para estes, o Superior Tribunal de Justiça pacificou recentemente a questão (recursos especiais nºs. 1.814.919 e 1.836.091), corroborado com a decisão do Supremo Tribunal Federal que entendeu pela impossibilidade de ampliação da isenção por decisão judicial (ADI 6.025).

O enfrentamento das questões relacionadas à isenção de Imposto de Renda a servidor público estadual aposentado deve ser feito pela justiça comum, como reiteradamente decidido na Jurisprudência, em razão da disposição constitucional sobre a destinação do recurso ao Estado.

A pesquisa partiu do plano constitucional, com pesquisa bibliográfica e do direito aplicado, notadamente da Jurisprudência das Cortes Superiores e do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo.

1. ISENÇÃO LEGAL DE IMPOSTO DE RENDA A APOSENTADO PORTADOR DE DOENÇA GRAVE

Ensina Geraldo Ataliba:

Impondo a Constituição que, sempre que possível, os impostos tenham “caráter pessoal”, está postulando incessante empenho do legislador, no sentido de aprimorar a legislação, para ir atendendo às peculiaridades,

características e singularidades dos contribuintes, de modo a considerar suas diferenças – de cunho econômico – fazendo com que a carga tributária de cada qual reflita suas condições individuais¹.

Seguindo esta lapidar lição, reconhece-se a importância da isenção legal que reflete a “imposição” pela Constituição levando-se em consideração as “condições individuais” do contribuinte, especificamente, *in casu*, do aposentado portador de doença grave, abrigado pela legislação exarada por autoridade constitucionalmente competente que o legitima – o aposentado portador de doença grave – a fazer valer seu direito.

Assevera Paulo de Barros Carvalho:

Dentre os muitos legados que a obra fecunda de Geraldo Ataliba nos deixou, está a necessidade premente de partirmos do Texto Constitucional para podermos compreender as devidas proporções do sistema tributário brasileiro. Sem uma tomada de posição consciente a respeito das diretrizes sobranceiras estabelecidas pela Lei Suprema, fica difícil, para não dizer impossível, isolarmos a planta básica dos tributos, percebendo as peculiaridades de um subdomínio normativo cuja complexidade vem crescendo numa velocidade espantosa. Mais do que nunca, o esforço da atividade cognoscente, neste setor, reivindica uma drástica redução da multiplicidade extensiva de funções, órgãos e atividades, inerentes ao fenômeno impositivo, para que possa aparecer, como resíduo, um plexo racional de enunciados, orientadores do raciocínio que vai nos conduzir à inteligência dos numerosos comandos prescritivos².

1. ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. 18. tir. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 143.

2. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário Linguagem e Método*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 215.

Observa Francisco Pedro Jucá que “os mandamentos principiológicos contidos na Constituição são vinculantes para todo o sistema”, e continua: “são mandamentos de orientação, inclusive e especialmente para o processo governativo, para o exercício das funções constitucionais dos poderes constituídos, dando-se, assim, plenitude à integralidade das funções da Constituição em nossos dias”³.

Estabelecida esta premissa essencial, observa Paulo de Barros Carvalho: “o estudo do perfil constitucional das isenções é tema delicado porque alça o exame da matéria, ordinariamente tratado no plano infraconstitucional, para apreciá-lo à luz dos preceitos da Lei Suprema”⁴.

Assim dispõe o art. 175, I, do CTN: “Excluem o crédito tributário: I – a isenção”⁵.

A isenção, nas palavras de Luís Eduardo Schoueri, “surge como uma espécie de dispensa de um tributo devido; o crédito tributário surgiria com o fato jurídico tributário, mas a norma isencional dispensaria o pagamento do tributo”; o que evidencia uma dificuldade acerca de tal concepção segundo o Autor, pois “essa forma de dispensar antecipadamente o cumprimento de uma obrigação implica dizer que esta não chega a surgir: não há qualquer pretensão do Estado-credor diante do sujeito passivo se a hipótese é de isenção”⁶.

Para José Souto Maior Borges, “a isenção configura hipótese de não incidência de norma que estabelece o fato gerador da obrigação tributária”⁷.

-
3. JUCÁ, Francisco Pedro. *Finanças Públicas e Democracia*. São Paulo: Atlas, 2013, p. 13.
 4. BRASIL. Planalto. Código Tributário Nacional. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 23/10/2020
 5. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário Linguagem e Método*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 597.
 6. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 615.
 7. BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3. ed., 3. tir. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 121.

Sob outra perspectiva, ao estabelecer a distinção entre imunidade – que não é objeto do presente estudo – e isenção, Paulo de Barros Carvalho ensina:

Já a isenção se dá no plano da legislação ordinária. Sua dinâmica pressupõe um encontro normativo, em que ela, regra de isenção, opera como expediente redutor do campo de abrangência dos critérios da hipótese ou da consequência da regra-matriz do tributo [...]⁸.

No julgamento do RMS 13.947-SP, citado por Luís Eduardo Schoueri como *leading case* da submissão da isenção ao princípio da anterioridade, conquanto à época do referido julgado inexistisse o princípio da anterioridade, mas o da anualidade, fixou-se o seguinte entendimento: “Isenção e não-incidência de impostos. A revogação do favor legal restaura para o Fisco a faculdade de exigir tributo pre-existente (...)”⁹. Consta da fundamentação duas citações que merecem destaque:

Ensina RUBENS GOMES DE SOUZA (“Comp. de Leg. Trib.”, 3^a. ed., pags. 75/76: “É importante fixar bem as diferenças entre não incidência e isenção: tratando-se de não incidência, não é devido o tributo porque não chega a surgir a própria obrigação tributária; ao contrário, na isenção o tributo é devido, porque existe a obrigação, mas a lei dispensa o seu pagamento; por conseguinte, a isenção pressupõe a incidência, porque é claro que só pode dispensar o pagamento de um tributo que seja efetivamente devido”.

No mesmo sentido, a lição de GIANNINNI (“Inst. di Diritto Tributario”, 1945, pág. 90) e a de HELI LOPES MEIRELLES (Fôlha de S. Paulo, de 13/3/1960):

8. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário Linguagem e Método*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 377.

9. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 621.

Na isenção o tributo é originariamente devido, mas fica dispensado o pagamento; na não incidência o tributo se torna indevido por não ocorrer o fato gerador da obrigação fiscal, embora o objeto seja passível de tributação.¹⁰

Para Yoshiaki Ichihara, “na isenção, inócorre o fato gerador, considerando a lei de isenção que exclui, e a obrigação de pagar tributo não nasce em virtude da dispensa dessa obrigação prevista em lei”¹¹.

O enquadramento da isenção, objeto do presente estudo – aposentado portador de doença grave – , se dá na classificação de Yoshiaki Ichihara “em *caráter geral*, quando compreende todos os contribuintes do território da entidade tributante ou determinada região”, bem assim, “*subjéitiva ou pessoal*, quando a isenção toma como elemento o aspecto pessoal”¹².

A doença grave é reconhecida por lei, que elenca quais doenças são enquadradas para efeitos de concessão de isenção da retenção do Imposto de Renda de pessoa física aos aposentados portador das moléstias expressamente nela referenciadas.

Afirma Kiyoshi Harada, que “como corolário da incidência tributária, a isenção só pode ser outorgada pelo poder público competente para instituir o imposto”¹³.

No mesmo sentido, Yoshiaki Ichihara, que conclui: “logo, o sujeito ativo competente para tributar é o competente para isentar (art. 151, III, CF)”¹⁴.

10. BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Recurso Ordinário em Mandado de Segurança 13.947-SP. 3ª Turma. Relator Ministro Prado Kelly. J. 17.05.1966. DJ. 16.11.1966. Disponível em: file:///C:/Users/TLIO~1/AppData/Local/Temp/29865-55862-1-PB.pdf. Acesso em: 22/10/2020.

11. ICHIHARA, Yoshiaki. *Direito tributário*. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2011, p. 197.

12. ICHIHARA, Yoshiaki. *Direito tributário*. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2011, p. 198.

13. HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 29. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2020, p. 726.

14. ICHIHARA, Yoshiaki. *Direito tributário*. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2011, p. 199.

Dentre as limitações do poder de tributar, a isenção encontra fundamento específico na Seção II (das limitações do poder de tributar), do Título VI (da tributação e do orçamento), da Constituição Federal, no art. 150, §6º:

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) ¹⁵

Assim é que, com fundamento no art. 6º, XIV, da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que altera a legislação do Imposto de Renda e dá outras providências, passou por duas alterações, a Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992, e a última, a Lei nº 11.052, de 29 de dezembro de 2004, impõe-se a isenção do Imposto de Renda nas seguintes hipóteses:

Art. 6º Ficam isentos do imposto de renda os seguintes rendimentos percebidos por pessoas físicas:

[...]

XIV – os proventos de aposentadoria ou reforma motivada por acidente em serviço e os percebidos pelos portadores de moléstia profissional, tuberculose ativa, alienação mental, esclerose múltipla, neoplasia maligna, cegueira, hanseníase, paralisia irreversível e incapacitante, cardiopatia grave, doença de Parkinson, espondiloartrose anquilosante, nefropatia grave, hepatopatia grave, estados avançados da doença de Paget (osteíte deformante), contaminação por radiação, síndrome da

15. BRASIL. Planalto. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 23/10/2020.

imunodeficiência adquirida, com base em conclusão da medicina especializada, mesmo que a doença tenha sido contraída depois da aposentadoria ou reforma;¹⁶

Constou da exposição de motivos à supracitada norma: “o artigo 6º regula a isenção de alguns rendimentos, cuja natureza econômica ou social aconselha a sua manutenção”, tratando-se de enumeração exaustiva, “significa dizer que todos os rendimentos e ganhos de capital são tributados, executados apenas os expressamente ali relacionados”¹⁷.

2. INTERPRETAÇÃO LITERAL DO ART. 111, II, DO CTN

O Código Tributário Nacional trata das “normas gerais de direito tributário” no Livro Segundo, especificamente no Capítulo IV sobre “interpretação e integração da legislação tributária”, dispõe expressamente no art. 111:

Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: I – suspensão ou exclusão do crédito tributário; II – outorga de isenção; III – dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias¹⁸.

Adverte Ricardo Luis Lorenzetti que “o problema é que a atividade interpretativa se sustenta tão-somente na subjetividade do intérprete, e as referências ao texto são meramente instrumentais, para fundamentar uma decisão que já foi tomada antes mesmo da sua leitura”¹⁹.

16. BRASIL. Planalto. Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l7713.htm. Acesso em: 23/10/2020.

17. BRASIL. Exposição de Motivos nº 351, de 14 de outubro de 1988, do Senhor Ministro de Estado da Fazenda. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1988/lei-7713-22-dezembro-1988-372153-exposicaodemotivos-149532-pl.html>. Acesso em 27.out.2020.

18. BRASIL. Planalto. Código Tributário Nacional. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 23/10/2020

19. LORENZETTI, Ricardo Luis. *Teoria da decisão judicial*: fundamentos de direito. Bruno Miragem, tradução; Claudia Lima Marques, notas. 2. ed. rev. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, p. 68.

Na crítica José Souto Maior Borges, “a rigor as expressões ‘interpretação extensiva’ ou ‘restritiva’ configuram autênticos idiotismos da linguagem jurídica”, pois “não é possível ao intérprete estender ou restringir o alcance da lei”²⁰.

Na arguta observação de Kiyoshi Harada, “a isenção insere-se no campo de atuação privativa da lei (art. 97, VI, do CTN)”, concedida, via de regra, “por razões de ordem político-social, mas sempre no interesse público”²¹, ressaltando que:

A isenção pode, ainda, ser instituída em caráter geral, ou em caráter condicional. Nesta última hipótese, cabe à autoridade administrativa competente efetivá-la mediante despacho, uma vez preenchidos os requisitos legais (art. 179 do CTN). Por fim, por expressa disposição do art. 111 do CTN, só pode ser interpretada literalmente, como corolário da incidência tributária que é²².

Para além da abordagem doutrinária acerca da interpretação literal, especialmente, quanto à não extensão a situações jurídicas não abarcadas pela norma isentiva, no presente estudo, objetivamente delimitado à isenção do Imposto de Renda a proventos de aposentadoria a portadores de doença grave, a restrição interpretativa não está a permitir exigências que signifiquem a ampliação do conjunto probatório que inadvertidamente conduz ao impedimento da manutenção da isenção.

Explica-se.

Conforme a Súmula 598 do STJ: “É desnecessária a apresentação de laudo médico oficial para o reconhecimento judicial da isenção do

20. BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3. ed., 3. tir. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 118.

21. HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 29. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2020, p. 726.

22. HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 29. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2020, p. 726.

Imposto de Renda, desde que o magistrado entenda suficientemente demonstrada a doença grave por outros meios de prova”.

Assim, com a judicialização do conflito, que decorre do indeferimento da isenção do Imposto de Renda ou de sua manutenção após deferida, à parte beneficiada, cumprindo os requisitos legais que exigem a “inatividade e enfermidade grave”²³, cabe:

- i) comprovar a existência da doença grave, por meio de apresentação de laudo emitido por médico especializado, *ex vi* do art. 6º, XIV, da Lei, parte final: “com base em conclusão da medicina especializada”;
- ii) que não se encontre ativo, sob pena de indeferimento, conforme tese firmada em recurso repetitivo pelo Superior Tribunal

23. O STF julgou improcedente ação direta de inconstitucionalidade propsta pela então Procuradora-Geral da República, Raquel Elias Ferreira Dodge, que pleiteava a extensão do benefício fiscal aos trabalhadores com doença grave que permanecem em atividade, cuja ementa se transcreve: “CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. ISENÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA SOBRE PROVENTOS DE APOSENTADORIA OU REFORMA. REQUISITOS LEGAIS CUMULATIVOS E RAZOÁVEIS. IMPOSSIBILIDADE DE AMPLIAÇÃO DA ISENÇÃO POR DECISÃO JUDICIAL. RESPEITO AOS PRINCÍPIOS DA SEPARAÇÃO DE PODERES E LEGALIDADE ESTRITA (ARTS. 2º E 150, § 6º, DA CONSTITUIÇÃO). CONSTITUCIONALIDADE DO ART. 6º DA LEI 7.713/1988. IMPROCEDÊNCIA. 1. A concessão de isenção tributária configura ato discricionário do ente federativo competente para a instituição do tributo e deve estrito respeito ao princípio da reserva legal (art. 150, § 6º, da Constituição Federal). 2. A legislação optou por critérios cumulativos absolutamente razoáveis à concessão do benefício tributário, quais sejam, inatividade e enfermidade grave, ainda que contraída após a aposentadoria ou reforma. Respeito à dignidade da pessoa humana (art. 1º, III, da Constituição Federal), aos valores sociais do trabalho (art. 1º, IV, da CF) e ao princípio da igualdade (art. 5º, caput, da CF). 3. Impossibilidade de atuação do Poder Judiciário como legislador positivo, ampliando a incidência da concessão de benefício tributário, de modo a incluir contribuintes não expressamente abrangidos pela legislação pertinente. Respeito à Separação de Poderes. Precedentes. 4. Os poderes de Estado devem atuar de maneira harmônica, privilegiando a cooperação e a lealdade institucional e afastando as práticas de guerrilhas institucionais, que acabam minando a coesão governamental e a confiança popular na condução dos negócios públicos pelos agentes políticos. 5. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada improcedente.” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade, ADI 6025, Relator(a): ALEXANDRE DE MORAES, Tribunal Pleno, julgado em 20/04/2020, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-161 DIVULG 25-06-2020 PUBLIC 26-06-2020. Disponível em: redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=753106421. Acesso em: 23/10/2020)

de Justiça: “Não se aplica a isenção do imposto de renda prevista no inciso XIV do artigo 6º da Lei nº 7.713/1988 (seja na redação da Lei nº 11.052/2004 ou nas versões anteriores) aos rendimentos de portador de moléstia grave que se encontre no exercício de atividade laboral” – (recursos especiais nºs. 1.814.919 e 1.836.091).

2.1. Da Solução de Consulta nº 220, COSIT, da Receita Federal: reforçando a interpretação literal

A Receita Federal, por ocasião da Solução de Consulta nº 220 – COSIT –, de 9 de maio de 2017, reforça a aplicação da interpretação literal em sede de crédito tributário, *in verbis*:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF. MOLÉSTIA GRAVE. ISENÇÃO. LAUDO PERICIAL. Por força do art. 19, inciso II, da Lei 10.522, de 19 de julho de 2002, conjugado com o Ato Declaratório PGFN nº 5, de 3 de maio de 2016, segue-se que a isenção do IRPF sobre os proventos de aposentadoria, reforma ou pensão percebidos por portadores de moléstias graves, nos termos do art. 6º, incisos XIV e XXI, da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, não exige a demonstração da contemporaneidade dos sintomas, nem a indicação de validade do laudo pericial ou a comprovação da recidiva da enfermidade.²⁴

Os dispositivos legais invocados na referida decisão da Receita Federal foram:

- i) Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, art. 6º, incisos XIV e XXI;
- ii) Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, art. 30, § 1º;
- iii) Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, art. 19;

24. BRASIL. Receita Federal. Solução de Consulta nº 220. Disponível em: file:///C:/Users/TLIO~1/AppData/Local/Temp/SC_Cosit_n_220-2017.pdf. Acesso em: 24/10/2020

- iv) Decreto no 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/1999), art. 39; incisos XXXI e XXXIII;
- v) Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.500, de 29 de outubro de 2014, art. 6º, incisos II e III, §§ 4º e 5º;
- vi) Parecer PGFN/CRJ/Nº 701, de 17 de novembro de 2016;
- vii) Ato Declaratório PGFN nº 5, de 3 de maio de 2016.

Como é bem de ver, a Receita Federal não exige a demonstração da contemporaneidade dos sintomas em relação às doenças dispostas no art. 6º, incisos XIV e XXI, da Lei nº 7.713/88, nem indicação de validade do laudo pericial ou a comprovação da recidiva da enfermidade.

No caso concreto, comprovada a doença grave e a respectiva concessão isenção *ex vi* do art. 6º, XIV, da Lei 7.713/88, não há, portanto, condicionante de manutenção da isenção do IRPF à comprovações futuras.

Resta evidenciado, contudo, que sempre há expectativa de melhoria na condição de saúde do enfermo, porém, a persistir a exigência de tais exigências – contemporaneidade dos sintomas, indicação de validade do laudo pericial ou comprovação da recidiva da enfermidade –, como já dispensadas pela própria Receita Federal, não só viola a regra jurídica, como também, ofende a dignidade do aposentado portador de doença grave. Observa Yoshiaki Ichihara: “a lei de isenção deve ser interpretada restritivamente, mais que isso, literalmente, conforme preceitua o art. 111, II. Do CTN”²⁵.

3. COMPETÊNCIA DA JUSTIÇA COMUM: SERVIDOR PÚBLICO ESTADUAL APOSENTADO

O Superior Tribunal de Justiça pacificou na Jurisprudência, o entendimento acerca da competência da Justiça Comum para questões

25. ICHIHARA, Yoshiaki. *Direito tributário*. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2011, p. 199.

relacionadas a Imposto de Renda de servidores públicos estaduais aposentados, *in casu*, portador de doença grave.

A questão da competência revela-se importante, em razão da natureza do Imposto de Renda. No escólio de Roque Antonio Carazza, “por força do que estatui o art. 153, III, da Lei Magna, a União tem competência para tributar, por meio de imposto, a *renda* e os *proventos de qualquer natureza* (IR)”²⁶, encontrando-se “prevista nos arts. 157, I, e 158, I, da Lei Maior”²⁷.

Para efeitos de definir a competência acerca da discussão sobre a isenção de Imposto de Renda de servidor público estadual, a Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça fundamenta-se no referido art. 157, I, da Constituição Federal²⁸.

Nesse sentido, a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, não só reconheceu a competência da justiça estadual para julgar demanda atinente à aposentadoria de servidor público estadual, como também manteve preliminar de ilegitimidade passiva do Delegado da Receita Federal, *in verbis*:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. IMPOSTO DE RENDA. COMPLEMENTAÇÃO DE APOSENTADORIA DE SERVIDOR ESTADUAL. COMPETÊNCIA DA JUSTIÇA ESTADUAL. PRECEDENTES. 1. Agravo regimental contra decisão que desproveu o agravo de instrumento do agravante. 2. O acórdão a quo, ao apreciar demanda atinente à isenção de imposto de renda sobre

26. CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda: perfil constitucional e temas específicos*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 33.

27. CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda: perfil constitucional e temas específicos*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 42.

28. CF/88, Art. 157. Pertencem aos Estados e ao Distrito Federal: I – o produto da arrecadação do imposto da UNIÃO sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem; (BRASIL. Planalto. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 23/10/2020).

valores pagos para complementação de aposentadoria de servidores públicos estaduais, extinguiu o processo, sem julgamento do mérito, por ilegitimidade passiva do Delegado da Receita Federal, decidindo pela competência da Justiça Estadual. 3. É por demais pacífico na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça que, nas demandas atinentes à isenção de imposto de renda sobre valores pagos para complementação de aposentadoria de servidores públicos estaduais, a competência para apreciar e julgar a ação é da Justiça Estadual, por ser ilegítimo passivamente o Delegado da Receita Federal. 4. Agravo regimental não provido²⁹.

Ainda quanto à competência da justiça comum, o recurso em mandado de segurança, RMS 10.044/RJ³⁰. Já em relação à ilegitimidade da União nos referidos assuntos:

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. RESTITUIÇÃO. IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. LEGITIMIDADE PASSIVA DO ESTADO DA FEDERAÇÃO. REPARTIÇÃO DA RECEITA TRIBUTÁRIA. 1. Os Estados da Federação são partes legítimas para figurar no pólo passivo das ações propostas por servidores públicos estaduais, que visam o reconhecimento do direito à isenção ou à repetição do indébito relativo ao imposto de renda retido na fonte. Precedentes: AgRg no REsp 1045709/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL

29. BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo, AgRg no Ag 572.637/MG, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 22/06/2004, DJ 09/08/2004, p. 179).Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200302141842&dt_publicacao=09/08/2004. Acesso em: 23/10/2020.

30. BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. Recurso Ordinário em Mandado de Segurança, RMS 10.044/RJ.Rel. Ministro Humberto Gomes de Barros, Primeira Turma, julgado em 16/03/2000, DJ 17/04/2000, p.43. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=199800559817&dt_publicacao=17/04/2000. Acesso em: 23/10/2020.

MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/09/2009, DJe 21/09/2009; REsp 818709/RO, Rel. Ministro Herman Benjamin, DJe 11/03/2009; AgRg no Ag 430959/PE, Rel. Ministro Humberto Martins, DJe 15/05/2008; REsp 694087/RJ, Rel. Ministro João Otávio de Noronha, DJ 21/08/2007; REsp 874759/SE, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 07/11/2006, DJ 23/11/2006; REsp n. 477.520/MG, rel. Min. Franciulli Netto, DJ de 21.03.2005; REsp n. 594.689/MG, rel. Min. Castro Meira, DJ de 5.9.2005. 2. “O imposto de renda devido pelos servidores públicos da Administração direta e indireta, bem como de todos os pagamentos feitos pelos Estados e pelo Distrito Federal, retidos na fonte, irão para os cofres da unidade arrecadadora, e não para os cofres da União, já que, por determinação constitucional “pertencem aos Estados e ao Distrito Federal.” (José Cretella Júnior, in Comentários à Constituição Brasileira de 1988, Forense Universitária, 2a edição, vol. VII, arts. 145 a 169, p. 3714). 3. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008³¹

4. ISENÇÃO E PRINCÍPIO DA DIGNIDADE HUMANA: POSIÇÃO JURISPRUDENCIAL

A isenção do Imposto de Renda aos aposentados portadores de doença grave reconhece a necessidade de fazer frente às despesas com tratamento médico, aquisição de remédios e todas as vicissitudes próprias da situação de enfermidade e de inatividade.

A Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, promovendo a reavaliação da prova, pacificou o entendimento na desnecessidade

31. BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial, REsp 989.419/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/11/2009, DJe 18/12/2009. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200702225905&dt_publicacao=18/12/2009. Acesso em: 23/10/2020.

de prova da contemporaneidade dos sintomas para a manutenção da isenção de IRPF aos aposentados portadores de doença grave. É paradigmático o recurso especial nº 734.541-SP, da Primeira Turma, que teve como relator o então Ministro Luiz Fux:

TRIBUTÁRIO. RESTITUIÇÃO. IMPOSTO DE RENDA. NEOPLASIA MALIGNA. LEI N.º 7.713/88. DECRETO N.º 3.000/99. PROVA DA CONTEMPORANEIDADE DOS SINTOMAS. DESNECESSIDADE. 1. Controvérsia que gravita em torno da prescindibilidade ou não da contemporaneidade dos sintomas de neoplasia maligna para que servidora pública aposentada, que sofreu extirpação da mama esquerda em decorrência da referida doença, continue fazendo jus ao benefício isencional do imposto de renda previsto no artigo 6º, inciso XIV, da Lei 7.713/88. 2. Os proventos da inatividade de servidora pública, portadora de neoplasia maligna, não sofrem a incidência do imposto de renda, ainda que a doença tenha sido adquirida após a aposentadoria, a teor do disposto no artigo 6º, inciso XIV, da Lei 7.713/88. No mesmo sentido, determina o artigo 39, inciso XXXIII, do Decreto n.º 3.000/99, que regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, ao tratar dos rendimentos isentos ou não tributáveis das pessoas físicas. (Precedentes do STJ em casos análogos: REsp 673741/PB, Relator Ministro João Otávio de Noronha, Segunda Turma, DJ de 09.05.2005; REsp 677603/PB, desta relatoria, Primeira Turma, DJ de 25.04.2005; RESP 184595/CE, Relator Ministro Francisco Peçanha Martins, DJ de 19.06.2000; REsp 141509/RS, Relator Ministro Milton Luiz Pereira, Primeira Turma, DJ de 17.12.1999; e REsp 94512/PR, Relator Ministro Peçanha Martins, Segunda Turma, DJ de 31.05.1999). 3. Acórdão calcado na tese de que a Lei 7.713/88, com a redação dada pela Lei 8.541/92, isenta do imposto de renda os proventos de aposentadoria

ou reforma percebidos pelos portadores de neoplasia maligna, desde que a enfermidade seja contemporânea à isenção, corroborando esse entendimento a exigência de prazo de validade do laudo pericial, no caso de moléstias passíveis de controle, consubstanciada no § 1º, do artigo 30, da Lei 9250/95. 4. Deveras, “a regra insculpida no art. 111 do CTN, na medida em que a interpretação literal se mostra insuficiente para revelar o verdadeiro significado das normas tributárias, não pode levar o aplicador do direito à absurda conclusão de que esteja ele impedido, no seu mister de interpretar e aplicar as normas de direito, de se valer de uma equilibrada ponderação dos elementos lógico-sistemático, histórico e finalístico ou teleológico que integram a moderna metodologia de interpretação das normas jurídicas” (RESP n.º 411704/SC, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ de 07.04.2003). 5. O Sistema Jurídico hodierno vive a denominada fase do pós-positivismo ou Estado Principlológico na lição de Norberto Bobbio, de sorte que, na aplicação do direito ao caso concreto, é mister ao magistrado inferir a *ratio essendi* do princípio maior informativo do segmento jurídico sub *judice*. 6. Consectariamente, a aplicação principlológica do direito implica em partir-se do princípio jurídico genérico ao específico e deste para a legislação infraconstitucional, o que revela, *in casu*, que a solução adotada pelo Tribunal a quo destoa do preceito constitucional da defesa da dignidade da pessoa humana. 7. Deveras, a isenção do imposto de renda, em favor dos inativos portadores de moléstia grave, tem como objetivo diminuir o sacrifício do aposentado, aliviando os encargos financeiros relativos ao tratamento médico. 8. Restabelecimento da sentença de primeiro grau, segundo a qual “a questão acerca de a autora ser ou não portadora de doença que isenta de imposto de renda é eminentemente técnica. O perito afirma, sem possibilidade de qualquer dúvida, que a autora é portadora da doença. Assim, para

a improcedência seria preciso que o réu trouxesse elementos técnicos capazes de afastar o laudo, e, no entanto, em primeiro lugar – diversamente do que fez o assistente da autora (fl. 316) – nada trouxe a confirmar a sua afirmação de que ‘são considerados, pelos critérios médicos atuais ... como livres da doença quando atingem 10 (dez) anos do diagnóstico, sem evidenciar qualquer sinal de progressão da mesma’, e em segundo lugar o afirmado por sua assistente técnica não se sustenta já que o que afirma é nada menos do que o seguinte: ‘existem chances de cura, após o período preconizado de acompanhamento e tratamento, caso não surjam recidivas e metástases’ (sic), isto é, o paciente pode ser considerado curado, desde que a doença não volte...” (fls. 366/367). 9. Acórdão recorrido que, em algumas passagens do voto-condutor, reconheceu que: 1) “a cura, em doenças com alto grau de retorno, nunca é total; organismos que apresentam características favoráveis ao desenvolvimento da doença podem sempre contraí-la de novo, mas será eventualmente um novo câncer, não aquele câncer anterior”; 2) “a questão não é definir se a autora está definitivamente curada”; 3) “o que se pode dizer é que, no momento, em face, de seu histórico pessoal, não apresenta ela sintomas da doença – em outras palavras, não é portadora da doença, não está doente”; e 4) “a autora não é, no momento e felizmente, portadora de câncer nem sofre da moléstia. Não faz jus, em que pese o sentido humano de seu pedido e o sofrimento físico e psicológico por que vem passando nesses longos anos, à isenção pretendida”. 10. Outrossim, consoante jurisprudência da Corte, “a reavaliação da prova delineada no próprio decisório recorrido, suficiente para a solução do caso, é, ao contrário do reexame, permitida no recurso especial” (REsp 723147/RS, Relator Ministro Felix Fischer, Quinta Turma, DJ de 24.10.2005; AgRg no REsp 757012/RJ, desta relatoria, Primeira Turma, DJ de 24.10.2005; REsp 683702/RS, Relator Ministro Felix

Fischer, Quinta Turma, DJ de 02.05.2005). 11. Recurso especial provido³².

Este entendimento vem sendo reiteradamente acolhido também na Segunda Turma do Colendo Superior Tribunal de Justiça, destacando-se o enfrentamento do teor do art. 111, do CTN:

(...) O art. 111 do CTN, que prescreve a interpretação literal da norma, não pode levar o aplicador do direito à absurda conclusão de que esteja ele impedido, no seu mister de apreciar e aplicar as normas de direito, de valer-se de uma equilibrada ponderação dos elementos lógico-sistemático, histórico e finalístico ou teleológico, os quais integram a moderna metodologia de interpretação das normas jurídicas. (REsp 192.531/RS, Rel. Min. João Otávio de Noronha, julgado em 17.2.2005, DJ 16.5.2005.) Recurso especial improvido.³³

Assim, a manutenção é direito assegurado e adquirido, dada a explícita determinação de concessão do benefício fiscal em favor dos aposentados portadores de doença grave referenciada na lei.

Seguindo o mesmo entendimento, o Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo vem firmando sólida jurisprudência mantendo a isenção fiscal, independentemente da contemporaneidade dos sintomas.³⁴

32. BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial, REsp 734.541/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 02/02/2006, DJ 20/02/2006, p. 227. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200500445637&dt_publicacao=20/02/2006. Acesso em: 23/10/2020.

33. BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial, REsp 967.693/DF, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/09/2007, DJ 18/09/2007, p. 296. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200701602183&dt_publicacao=18/09/2007. Acesso em: 23/10/2020.

34. BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial, REsp 967.693/DF, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/09/2007, DJ 18/09/2007, p. 296. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200701602183&dt_publicacao=18/09/2007. Acesso em: 23/10/2020.

Ao dispor sobre a “medicina especializada” na parte final do art. 6º, XIV, da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, mitigou-se a burocracia oficial para a comprovação da doença grave.

Oportuna a lição de André de Carvalho Ramos ao tratar dos direitos das pessoas com deficiência: “já o modelo de direitos humanos (ou modelo social) vê a pessoa com deficiência como *ser humano*, utilizando apenas o dado médico para definir suas necessidades”³⁵.
Adverte o Autor:

Porém, o termo “portadora” é inadequado, pois indica ser possível deixar de ter a deficiência... Assim, a expressão utilizada pela Convenção da ONU sobre Direitos das Pessoas com Deficiência é “*pessoas com deficiência*”.

ACÇÃO ORDINÁRIA C.C REPETIÇÃO DE INDÉBITO – SERVIDOR PÚBLICO APOSENTADO – Isenção do Imposto sobre a renda e imunidade parcial de contribuição previdenciária – Portador de grave enfermidade (neoplasia maligna) Benefícios concedidos Inteligência do art. 6º, inc. XIV, da Lei nº 7.713/1998, como dos artigos 40, par. 18 e 21, da Constituição Federal, bem como o art. 151, da Lei nº 8.213/91. ISENÇÃO FISCAL PERENE QUE INDEPENDE DA CONTEMPORANEIDADE DOS SINTOMAS. Precedentes do STJ e do TJSP. Repetição de indébito tributário, respeitada prescrição quinquenal, devendo os valores serem pagos a partir da data da suspensão administrativamente efetivada (em maio de 2014). Isenção que deve ser mantida na espécie, em virtude de previsão legal contida no art. 6º, XIV, da LF nº 7.713/88. Comprovação de que o autor possui antecedente em doença grave. Incidência de juros e correção monetária. Honorários advocatícios majorados nos termos do que dispõe o art. 85, §2º do CPC/15. APELAÇÃO DO AUTOR PROVIDA. (SÃO PAULO. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Apelação Cível 1035761-23.2017.8.26.0053; Relator (a): Flora Maria Nesi Tossi Silva; Órgão Julgador: 13ª Câmara de Direito Público; Foro Central – Fazenda Pública/Acidentes – 6ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 21/03/2018; Data de Registro: 23/03/2018. Disponível em: [35. RAMOS, André de Carvalho. *Curso de Direitos Humanos*. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 642.](https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?conversationId=&cdAcordao=11299946&cdForo=0&uuidCapcha=sajcaptcha_2ed407c8000549c580758de680fe94ea&g-recaptcha-response=03AGdBq265aWnyeuLw0WjnpWvT0QaeEtNgewW_8P9ca16BH1E0xdKC_GGfyiIOv-ThOuVB4quGDcR0JWEbVcso5Kiji9GN_enkMTnVELkscsDHu4WNrRnnSIm8DT1rcnoGa5Vug25Gpt4PMcpKDYad-mvBT1T2AY6tXZFkjTLMIHapoCso6RAe6UcTdlwa-4ZjBWoeg2TjiZFsYBzWLMlwf5L0Yf7MC5NzfDphHsa5_KdnUIAi3SjB1LT9iAx8Kh3r-Cbcn_ysnLB4iN2okJ402xLlOxL3jL65tr_BO6OoHV7HnjuiclGMVOhNntYmYJf8nu-4pxiMn6wBcanLm00JFjzJ92bk53_8C56Y_JVwYgn0ewFkr9T6Xt7u0QrIUaosLgVFWsX2dGGdp3oyeHrmHbFPX_6anYno7IAUjPp7H2GXnSW3rxBO2buhlMXGN-nZOD-7cx0ez3mi0PJ. Acesso em: 24/10/2020).</p>
</div>
<div data-bbox=)

Essa Convenção foi aprovada pelo Congresso Nacional seguindo-se o rito especial do art. 5º, §3º, e possui, conseqüentemente, estatuto normativo equivalente à *emenda constitucional*. Portanto, houve atualização constitucional da denominação para “pessoa com deficiência”, que, a partir de 2009, passou a ser o termo utilizado³⁶.

Ainda que o Autor se refira à pessoa com deficiência, a constatação da supra-referida Solução de Consulta nº 220 – COSIT –, de 9 de maio de 2017, da Receita Federal, que afasta a necessidade de comprovação da recidiva da enfermidade, vem de encontro com o estigma da expressão “pessoa portadora de deficiência” utilizada na Constituição Federal: “art. 7º, XXXI; art. 23, II, art. 24, XIV; art. 37, VIII; art. 203, IV e V; art. 208, III; art. 227, §§1º, II, e 2º; art. 244”³⁷.

CONCLUSÃO

A isenção sobre os proventos da aposentadoria percebidos por portadores de doença grave, prevista no art. 6º, XIV, da Lei nº 7.713/88, ainda suscita inúmeros questionamentos nas vias administrativa e judicial.

A questão relativa à prova da doença grave, para fins de enquadramento na lei isentiva, encontra no próprio texto legal, que exige a “medicina especializada”, ou seja, afasta a necessidade de perícia oficial.

O conflito interpretativo recai ainda sobre a exigência, por parte da Administração Pública, da demonstração da contemporaneidade, indicação de validade de laudo pericial ou mesmo a comprovação da recidiva da enfermidade, culminando na manifestação da Receita

36. RAMOS, André de Carvalho. *Curso de Direitos Humanos*. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 642.

37. RAMOS, André de Carvalho. *Curso de Direitos Humanos*. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 642.

Federal, que pôs uma pá-de-cal no assunto por meio da Solução de Consulta nº 220 – COSIT –, de 9 de maio de 2017.

Assim, uma vez constatada uma das doenças graves referenciadas no art. 6º, XIV, da Lei nº 7.713/88, deve ser excluído o Imposto de Renda dos proventos percebidos pelo aposentado, *ex vi* do art. 175, I, do CTN.

A recente Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, é firme no sentido da desnecessidade de comprovação de contemporaneidade dos sintomas, de renovação do laudo pericial em órgão oficial, ou de mesmo da comprovação da recidiva da enfermidade, em consonância com o próprio entendimento da Receita Federal.

O enfrentamento da possibilidade de extensão da isenção aos portadores de doença grave em plena atividade laboral, por sua vez, se deu na ação direta de inconstitucionalidade, cujos fundamentos utilizados pela Procuradora Geral da República, recaíram nos princípios da dignidade humana, da igualdade, dos valores sociais do trabalho e da proteção constitucional conferida às pessoas com deficiência. Contudo, o Supremo Tribunal Federal, sob o fundamento do respeito aos princípios da separação de poderes e legalidade estrita, manteve a isenção aos aposentados como determina a lei sem estendê-la aos trabalhadores ativos.

Não é demais ressaltar que é objetivo assistencial a “habilitação e reabilitação das pessoas portadoras de deficiência”, conforme dispõe o art. 203, IV, da Constituição Federal, assim também a doença grave que acomete o aposentado, a despeito de já reconhecida na lei em comento e atestada por medicina especializada, que influencia sobremaneira na vida do aposentado, ao tencionar extirpá-la e, caso tenha êxito, nada mais justo que manter o benefício fiscal.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. 18. tir. São Paulo: Malheiros, 2019.

- BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3. ed., 3. tir. São Paulo: Malheiros.
- BRASIL. Planalto. Código Tributário Nacional. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 23/10/2020
- BRASIL. Planalto. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 23/10/2020.
- BRASIL. Planalto. Exposição de Motivos nº 351, de 14 de outubro de 1988, do Senhor Ministro de Estado da Fazenda. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1988/lei-7713-22-dezembro-1988-372153-exposicaodemotivos-149532-pl.html>. Acesso em 27.out.2020.
- BRASIL. Planalto. Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l7713.htm. Acesso em: 23/10/2020.
- BRASIL. Receita Federal. Solução de Consulta nº 220. Disponível em: file:///C:/Users/TLIO~1/AppData/Local/Temp/SC_Cosit_n_220-2017.pdf. Acesso em: 24/10/2020
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade, ADI 6025, Relator(a): ALEXANDRE DE MORAES, Tribunal Pleno, julgado em 20/04/2020, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-161 DIVULG 25-06-2020 PUBLIC 26-06-2020. Disponível em: redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=753106421. Acesso em: 23/10/2020)
- BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo, AgRg no Ag 572.637/MG, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 22/06/2004, DJ 09/08/2004, p. 179). Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200302141842&dt_publicacao=09/08/2004. Acesso em: 23/10/2020.
- BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Recurso Ordinário em Mandado de Segurança 13.947-SP. 3ª Turma. Relator Ministro Prado Kelly. J. 17.05.1966. DJ. 16.11.1966. Disponível em: <file:///C:/Users/TLIO~1/AppData/Local/Temp/29865-55862-1-PB.pdf>. Acesso em: 22/10/2020.
- BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial, REsp 734.541/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 02/02/2006, DJ 20/02/2006, p. 227. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200500445637&dt_publicacao=20/02/2006. Acesso em: 23/10/2020.
- BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial, REsp 967.693/DF, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/09/2007, DJ 18/09/2007, p. 296. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200701602183&dt_publicacao=18/09/2007. Acesso em: 23/10/2020.

- BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial, REsp 989.419/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/11/2009, Dje 18/12/2009. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200702225905&dt_publicacao=18/12/2009. Acesso em: 23/10/2020.
- BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. Recurso Ordinário em Mandado de Segurança, RMS 10.044/RJ.Rel. Ministro Humberto Gomes de Barros, Primeira Turma, julgado em 16/03/2000, DJ 17/04/2000, p. 43. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=199800559817&dt_publicacao=17/04/2000. Acesso em: 23/10/2020.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário Linguagem e Método*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda: perfil constitucional e temas específicos*. São Paulo: Malheiros, 2005.
- HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 29. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2020.
- ICHIHARA, Yoshiaki. *Direito tributário*. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2011.
- JUCÁ, Francisco Pedro. *Finanças Públicas e Democracia*. São Paulo: Atlas, 2013.
- LORENZETTI, Ricardo Luis. *Teoria da decisão judicial: fundamentos de direito*. Bruno Miragem, tradução; Claudia Lima Marques, notas. 2. ed. rev. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.
- RAMOS, André de Carvalho. *Curso de Direitos Humanos*. São Paulo: Saraiva, 2014
- SÃO PAULO. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Apelação Cível 1035761-23.2017.8.26.0053; Relator (a): Flora Maria Nesi Silva; Órgão Julgador: 13ª Câmara de Direito Público; Foro Central – Fazenda Pública/Acidentes – 6ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 21/03/2018; Data de Registro: 23/03/2018. Disponível em: https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?conversationId=&cdAcordao=11299946&cdForo=0&uuidCaptcha=sajcaptcha_2ed407c8000549c580758de680fe94ea&g-recaptcha-response=03AGdBq265aWnyeuLw0WjnpWvT0QaeEtNgewW_8P9ca16BH1E0xdKC_GGfyiOvThOuVB4quuGDCr0JWEbVcso5Kiji9GN_enkMTnVELkscsDHu4WnrRnnSIIm8DT1rcnoGa5Vug25GPt4PMcpKDYad-mvBT1T2AY6tXZFkjTLMlHapoCso6RAe6UcTdlwa4ZjBWoe2TjiZFsYB-zwLMIwf5LOyf7MC5NzfdphHsa5_KdnUIAi3SjB1LT9iAx8Kh3rCbcn_ysnLB4iN2okJ4O2xLlOxL3jL65tr_BO6OoHV7HnjiuclGMVohNntYmYJf-8nu4pxiMn6wBCanLmOOJFjzJ92bk53_8C56Y_JVwYgn0ewFkr9T6Xt7u-0QrIUAsLgVFwSx2dGGdp3oyeHrmHbfPX_6anYno7IAUjPp7H2GXnSW3r-xB02buhIMXGN-nZOD7cxOez3mi0PJ. Acesso em: 24/10/2020.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

XI

Avaliação de políticas públicas: um imperativo para o aperfeiçoamento do setor público

*Edilberto Carlos Pontes Lima**

RESUMO: Avaliar políticas públicas é fundamental para melhorar a qualidade do gasto público. Há, contudo, muitos desafios envolvidos, desde observar a fronteira de não interferir nas escolhas políticas legítimas, até isolar corretamente os efeitos da política pública. Esse artigo analisa a importância e as dificuldades, a partir das diretrizes discutidas na literatura internacional, das experiências recentes com avaliação de política pública no Brasil, incluindo a edição de dois manuais pelo governo federal, em 2018, e das diretrizes da INTOSAI, entidade internacional que reúne as instituições superiores de fiscalização e controle.

(*) Concluiu pós-doutoramento na Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra (Portugal), com estudo sobre federalismo. Doutor em Economia pela Universidade de Brasília, Mestre e Graduado em Economia pela Universidade Federal do Ceará. Bacharel em Direito pela Universidade Fortaleza (UNIFOR). Especialista em Políticas Públicas pela George Washington University. Foi Consultor Legislativo da Câmara dos Deputados e Técnico de Planejamento e Pesquisa do IPEA. Atualmente é Presidente do Tribunal de Contas do Ceará, editor da Revista Controle e Vice-Presidente de Estudos, Pesquisas e Extensão do Instituto Rui Barbosa (IRB). Tem experiência nas áreas de Economia e Direito, com ênfase em Finanças Públicas, Direito Constitucional e Direito Financeiro, atuando principalmente nos seguintes temas: federalismo, democracia, orçamento, finanças públicas, gastos públicos, lei de responsabilidade fiscal e déficit público

ABSTRACT: Evaluating public policies is essential to improve the quality of public spending. However, there are many challenges, from observing the frontier of not interfering in political choices, to isolating, in a correct way, the effects of public policy. This paper analyzes the importance and difficulties, based on the guidelines discussed in the international literature, the recent experiences with public policy evaluation in Brazil, including the edition of two books by the federal government, and the guidelines of INTOSAI, an international institution that operates as an umbrella for the external government audit offices.

SUMÁRIO: 1. Introdução. 2. Políticas públicas: Conceito. 3. Avaliação de políticas públicas. 3.1. Avaliação ex ante. 3.2. Avaliação ex post. 4. Quem deve avaliar políticas públicas 5. Algumas providências importantes. Referências

1. INTRODUÇÃO

Uma das críticas mais frequentes aos governos brasileiros, nas três esferas, é o baixo impacto de boa parte das políticas públicas. Apesar de o Brasil ter uma carga tributária muito elevada, próxima de 35% do PIB, há uma insatisfação generalizada com o resultado da atuação governamental, nas diversas áreas. A educação apresenta indicadores muitos desfavoráveis numa comparação internacional, como o Pisa, por exemplo, a saúde não consegue entregar serviços adequados, a infra-estrutura é muito deficiente, entre outras constatações de que há muito por fazer para melhorar a qualidade do gasto público. Um diagnóstico se não consensual, mas amplamente aceito, é que se gasta muito, mas se gasta mal.

Reforçando esse quadro e como uma de suas causas, falta no País uma cultura de avaliação de políticas públicas. De verificar os custos e benefícios antes de iniciar um novo programa, de avaliar por que um programa existente deve continuar ou não recebendo recursos públicos. Ao contrário, são implementados projetos e atividades que recebem mais apoio político, com pouco ou nenhum filtro avaliativo sobre os seus efeitos. Da mesma forma, tais projetos e atividades continuam se obtêm o apoio e pela força da inércia orçamentária,

que tende a privilegiar o incrementalismo, que repete a cada ano o orçamento do ano anterior (Lima, 2015).

O ordenamento jurídico brasileiro prevê, no entanto, uma série de providências para que haja avaliação de políticas públicas, tanto antes da implementação de projetos e atividades, quanto durante e após a execução. Quando a Constituição Federal inclui o princípio da eficiência entre os fundamentos que devem reger a administração pública, abre uma avenida a ser obrigatoriamente percorrida por todos os envolvidos nos gastos públicos. Como falar em eficiência na administração pública sem avaliá-la, sem mensurar os impactos de sua intervenção? A dimensão eficiência, portanto, só pode ser concretizada com um amplo sistema de avaliação de políticas públicas.

A Constituição tratou desse critério em vários dispositivos. Quando dispôs sobre a fiscalização da União, por exemplo, determinou que se concentrasse não apenas na legalidade ou legitimidade, mas expressamente incluiu a economicidade (art. 70) como dimensão obrigatória de controle.

Este artigo vai discutir a necessidade de aperfeiçoar o sistema de avaliação de políticas públicas brasileiras, um imperativo constitucional ainda não concretizado.

2. POLÍTICAS PÚBLICAS: CONCEITO

A finalidade precípua dos governos é implementar políticas públicas. Toda a estrutura governamental existe basicamente para assegurar esse objetivo. Política pública envolve desde os serviços de educação e saúde até a prestação jurisdicional. Abrange estradas e aeroportos que funcionem bem, até rede de saneamento universal. Envolve polícia, que evite e desvende crimes até produção legislativa que equacione os problemas.

Pode-se definir política pública, portanto, como toda ação governamental que tenha o objetivo de alcançar determinada finalidade pública. Essa definição é muito geral, mas alcança o essencial.

Primeiro, porque atribui a política pública à ação governamental. Ou seja, a ação de particulares, de empresas privadas, de entidades não-governamentais, por mais relevantes e importantes que sejam e mesmo que atinjam finalidades públicas, não são políticas públicas no sentido estrito. Passam a ser no momento em que recebem engajamento governamental. Embora o governo não atue diretamente em determinadas políticas, ao realizar parcerias com instituições não-governamentais, ele promove políticas públicas.

O segundo ponto é que trata de ação. Talvez seja melhor completar o conceito para incluir inação também, que pode eventualmente ser considerada política pública. É que decidir não combater determinado fato é também uma escolha política. Por exemplo, reduzir em 20% o combate ao desmatamento é uma decisão política, que tem repercussões na esfera pública. Exemplos não faltam. Decidir não destinar mais recursos no orçamento público para que estrangeiros aprendam português é outro exemplo claro de escolha política. Portanto, o conceito de política pública se completa como ação ou inação governamental.

Isso fica mais claro ainda quando analisamos as várias dimensões das políticas públicas do ponto de vista da instituição que a promove. O parlamento, por exemplo, promove política pública diretamente de duas maneiras. Inicialmente, porque o próprio ato de legislar já é uma política pública. É uma ação governamental para atingir determinada finalidade pública, resolver um problema, decidir uma questão que precisa ser regulamentada para dar segurança às pessoas. E quando o parlamento decide não deliberar sobre determinada matéria, ele está realizando uma política pública também. Não resolver determinado assunto é uma decisão política e ocorre em geral porque o assunto não conseguiu amadurecer para um consenso mínimo.

Muitas vezes levam-se muitos anos até que o parlamento decida deliberar. E a não deliberação tem óbvias implicações. Em regra, as pessoas só podem deixar de fazer certos atos se forem proibidas por lei. No direito penal, por exemplo, o mais restritivo de todos, é uma regra básica de que alguma ação só é considerada crime se lei anterior

tipificou. Se não há maioria para definir se determinado ato deve ser sancionado ou não, a ausência de deliberação pelo parlamento é uma política pública, evidenciando que a inação é uma política também, pois envolveu uma escolha deliberada de não intervir em determinada área e essa escolha atingiu uma finalidade pública.

É claro que a forma clássica de o parlamento promover uma política pública é pela aprovação de leis. Desde a política ambiental, de saneamento, de habitação, de saúde, de educação, enfim, todas as áreas de atuação governamental passam necessariamente pelo parlamento, que define os contornos para que elas se concretizem. Isso é ainda mais evidente pela vinculação de receitas que a Constituição Federal promove. O Prefeito municipal não pode gastar menos de 25% de suas receitas em educação, o Governador é impedido de aplicar menos de 15% em saúde, entre outras alocações já previamente definidas.

Além disso, ao aprovar o orçamento público – inclusive com ampla possibilidade de emendá-lo – o parlamento exercita a participação na efetivação de políticas públicas concretas, não apenas no plano abstrato das normas.

O Poder Judiciário, da mesma forma, realiza políticas públicas de duas formas. A primeira, com a própria prestação jurisdicional, que é uma espécie de política pública. Aliás, das mais importantes, para garantir o cumprimento do que foi estabelecido nas leis. Não sem razão, a observância da *rule of law* tem sido tratado como elemento estratégico para o desenvolvimento econômico.

Mas o Judiciário atua ainda – e tem recebido muitas críticas por isso – na concretização de políticas públicas. É que como as políticas são normas positivadas que se constituíram em direitos (e deveres) das pessoas, frequentemente aciona-se a jurisdição quando se entende que determinado direito não foi ofertado devidamente.

O caso mais citado é o acesso à saúde. A Constituição Federal determina que é um dever do Estado proporcionar o mais amplo atendimento. Quando um cidadão não consegue obter determinado

tratamento, recorre ao Judiciário em busca de guarida. Ao deferir um pedido, o Judiciário executa diretamente uma política pública, alterando a destinação dos recursos que foi definida no orçamento público. Faz isso de diversas outras maneiras: quando determina que um aluno tenha vaga assegurada em universidade pública; quando defere a transferência de um servidor público; quando defere aumentos de salários para determinadas categorias, entre várias outras formas.

O Poder que tem a atribuição clássica de promover políticas públicas é o Executivo. Ao elaborar a proposta orçamentária e implementá-la, exercita diretamente a ação governamental para atingir determinada finalidade pública. A execução orçamentária é um ângulo essencial para examinar as prioridades concretas dos governos. Embora haja muita rigidez orçamentária, no sentido de que há vinculações que foram definidas em leis ou na própria Constituição, há espaços para, a cada ano, fazer modificações, principalmente dentro das grandes áreas. Explico melhor: se não é possível a um município gastar menos de 25% em educação, porque esse percentual foi definido na Constituição, cabe-lhe a decisão sobre que bairros receberão novas escolas, sobre as opções pedagógicas específicas, sobre investimento maior em bibliotecas ou em reforma de quadras esportivas, por exemplo.

Além disso, uma atuação muito forte do Poder Executivo no campo das políticas públicas é na regulação e na fiscalização. Ao destinar menos recursos financeiros e de pessoal para fiscalizar a proteção ambiental, por exemplo, executa-se uma política pública pela inação governamental. Ao decidir regulamentar a proteção de um bioma específico e definir uma estratégia para implementá-la, uma política pública está sendo realizada. Exemplos não faltam de atuação menos ou mais sutil do governo.

3. AVALIAÇÃO DE POLÍTICAS PÚBLICAS

A crítica de que políticas são mal elaboradas e mal implementadas é frequente. De fato, a prática de avaliação antes da decisão sobre qualquer política é muito precária e, quando implementada, em muitos

poucos casos as políticas são analisadas para verificar custos e benefícios e definir por sua continuidade ou não. Prevalece a cultura do impressionismo, da improvisação, das boas intenções (nem sempre, de fato) sem respaldo em investigações técnicas metodologicamente bem definidas.

Inicialmente, é preciso definir com alguma precisão o que se entende por avaliação de política pública. Howlett, Ramesh e Perl (pág. 199) a definem como “o estágio do processo em que se determina como uma política de fato está funcionando na prática. Ela envolve a avaliação dos meios que são empregados e dos objetivos que são atendidos.”

Note-se que esse conceito não abrange uma dimensão importante da avaliação de políticas públicas, que é a avaliação *ex ante*, isto é, a avaliação antes da política ser implementada, normalmente com o objetivo de decidir que política seguir entre alternativas disponíveis. Envolve, naturalmente, análises contrafactuais, na busca de definir que impactos cada política trará. Definamos em mais detalhes.

3.1. Avaliação *ex ante*

O manual elaborado pelo governo federal “Avaliação de Políticas Públicas: Guia Prático de Análise Ex Ante” menciona os objetivos dessa providência, enfatizando a necessidade de otimizar o uso dos recursos públicos:

A avaliação das políticas públicas deve começar no nascedouro, por meio da análise *ex ante*, a fim de verificar, fundamentalmente, se respondem a um problema bem delimitado e pertinente. Em função disso, observa-se se há um objetivo claro de atuação do Estado e se propõe um desenho que efetivamente possa ser alcançado. Entre outros tópicos, é necessário que as políticas públicas contem com essa análise *ex ante* para que os recursos públicos e o bem-estar da sociedade sejam otimizados. Desse modo, evita-se a detecção posterior de erros de

formulação e de desenho, que, com maior racionalidade no processo inicial de implantação da política, poderiam ter sido previstos e eliminados.

Ela se direciona, ainda, à circunstância de um objetivo a se atingir, mas sem clareza sobre que instrumentos, que ações, que recursos devem ser utilizados. Avaliam-se os benefícios e os custos de diferentes opções, calculando os efeitos líquidos de cada uma, a fim de possibilitar aos responsáveis pelas decisões políticas tomarem suas decisões. Por exemplo, Carvalho, Mendonça e Silva (2017) analisaram caminhos alternativos de priorizações para a política de banda larga no Brasil. Analisaram-se três diferentes critérios (tamanho da população, IDH e mercado potencial), com os respectivos efeitos sobre objetivos da política pública (população total beneficiada, mercado potencial atingido e impacto sobre o PIB). Os autores concluíram que para atingir um maior número de pessoas o melhor critério é o mercado potencial. Se o critério é atingir a população pobre, o melhor caminho é priorizar a população (em relação aos critérios de priorizar mercado potencial ou priorizar o IDHM). O resultado se repete (com diferença mais acentuada) se o objetivo é alcançar a população extremamente pobre. Mas se o objetivo for alcançar a população mais jovem (de até 20 anos), o critério de priorizar o mercado potencial se sai relativamente melhor. Se o objetivo da política for priorizar o crescimento do PIB, a melhor política é priorizar o mercado potencial. Se, por fim, o objetivo for priorizar o crescimento do mercado, a melhor política é priorizar o próprio mercado potencial.

É claro que se pode sempre criticar a metodologia adotada, as atribuições de peso para cada variável, entre outras ressalvas, mas o fato é que os responsáveis pela decisão de que política pública adotar disporão de uma análise para que possam fazer escolhas políticas com fundamento em evidências, em parâmetros tecnicamente defensáveis. Decisões políticas frequentemente implicam alguma perda de eficiência porque outros objetivos devem ser atingidos, como uma maior equidade, por exemplo. Se em vez de maior impacto no PIB,

os responsáveis pela escolha desejam maior inclusão, com maior número de pessoas extremamente pobres beneficiadas, trata-se de uma escolha legítima, própria da democracia. Mas é importante que essa escolha esteja explícita, mensurada, podendo ser alvo de escrutínio e de modificações para aprofundá-la ou suavizá-la no futuro.

3.2. Avaliação *ex post*

É a avaliação clássica, que mensura os custos e benefícios concretos de uma política pública em execução ou que já foi executada. A grande vantagem sobre a avaliação *ex ante* é que a política já foi testada, os dados estão disponíveis, os produtos, os resultados, os impactos, tudo já ocorreu, restando medir, avaliar, com metodologias cientificamente comprovadas, a política implementada.

Embora, como se mencionou, não seja prática generalizada no Brasil, há bons exemplos de avaliação desse tipo, incluindo as avaliações realizadas pelos tribunais de contas, que denominaram de auditorias operacionais ou auditorias de desempenho.¹

O governo federal, no fim de 2018, também elaborou um manual de avaliação de políticas públicas *ex post*, que definiu avaliação *ex post* da seguinte forma:

A avaliação de políticas públicas, executada como um processo sistemático, integrado e institucionalizado, tem como premissa básica verificar a eficiência dos recursos públicos e, quando necessário, identificar possibilidades de aperfeiçoamento da ação estatal, com vistas à melhoria dos processos, dos resultados e da gestão.

1. De fato, a INTOSAI, entidade internacional que congrega as instituições superiores de fiscalização e auditoria de cada país, tem procurado distinguir as auditorias de desempenho da avaliação de políticas públicas, entendendo que esta é mais abrangente que aquelas. Em todo caso, auditorias de desempenho estão contidas na avaliação de políticas públicas, embora estas incorporem dimensões maiores. Em seguida, vamos analisar mais detalhadamente essa questão.

Como se nota, a ênfase da definição oficial é na sistematicidade e institucionalização da avaliação, com o objetivo de aferir a eficiência da utilização dos recursos públicos e, se for o caso, propor medidas para melhorar a ação governamental, no tocante a processos, resultados e gestão.

As definições dos órgãos de controle para a auditoria de desempenho são muito semelhantes. Por exemplo, a ISSAI 3000 da INTOSAI (International Organisation of Supreme Audit Institutions) define da seguinte forma:²

Auditoria de desempenho é um exame independente, objetivo e confiável de se os empreendimentos, as operações, os sistemas, os programas, as atividades e as organizações governamentais estão funcionando de acordo com os princípios da economia, da eficiência e da efetividade e se há espaço para melhoria. (tradução nossa)

A definição evidencia que a auditoria de desempenho é muito abrangente, alcançando o funcionamento governamental de uma forma geral. Assim, o funcionamento de um órgão ambiental pode ser objetivo de auditoria, um programa específico para reduzir mortalidade infantil, uma atividade que envolva atendimento a estudantes, enfim, qualquer área de atuação governamental pode ser objetivo de uma auditoria de desempenho.

As NBASP 3000 reafirmam que a auditoria de desempenho (denominada pelos órgão de controle externo brasileiro como auditoria operacional) visa a contribuir para uma maior economia, eficiência e efetividade da atuação governamental, bem como para boa governança, accountability e transparência. Para tanto, ao analisar a atuação governamental, nas suas múltiplas modalidades, busca identificar, além do alcance das metas e indicadores, os meios disponíveis para

2. ISSAI (International Standards of Supreme Audit Institutions) são os documentos pelos quais a Intosai enuncia suas diretrizes para as instituições governamentais de controle.

a atuação, sugerindo aperfeiçoamentos eventualmente necessários para que os objetivos das organizações sejam atendidas.³

Em 2109, a INTOSAI publicou a Guid 9020, que deu um passo além na avaliação de políticas públicas, ao incluir a dimensão utilidade da política pública como campo a ser avaliado. De fato, observa-se que a ideia de avaliação tornou-se bem mais abrangente em relação ao modelo de avaliação de desempenho. A diferença é observada logo na definição:

Uma avaliação de política pública é um exame objetivando avaliar a **utilidade desta política**. Ela investiga seus objetivos, a implementação, os produtos, os resultados e impactos tão sistematicamente quanto possível, e mede seu desempenho com a finalidade de verificar sua utilidade. Avaliação assim torna-se crescentemente importante para o debate público na medida em que os líderes políticos precisam tomar decisões baseadas em evidências. (tradução e grifos nossos)

Chama logo a atenção no conceito o termo utilidade. Trata-se de verificar se uma política pública de fato atinge os objetivos a que se propõe, não se constituindo em intervenção supérflua, sem impactos significativos. Avaliar a utilidade de uma política não é, contudo, prescrever orientação política, não é restringir escolhas legítimas de quem foi eleito com uma agenda e deseja implementá-la com uma série de programas e ações. O papel da avaliação é tão somente fornecer evidências sobre o que pode funcionar ou não, os impactos, os custos envolvidos, de forma a melhorar a qualidade das decisões e subsidiar o debate público. O avaliador, contudo, não pode ter a pretensão de que suas preferências políticas, que se refletem em ações governamentais, prevaleçam.

3. A NBASP 3000 foi publicada pelo Instituto Rui Barbosa (IRB) e constitui uma tradução realizada pelo Tribunal de Contas da União da ISSAI 3000 (Standard for performance audit) da Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (Intosai).

Além disso, a avaliação se concentra em identificar se de fato a política é necessária, no sentido de realizar diagnósticos bem fundamentados sobre os problemas existentes, observando sua relevância e se as medidas adotadas (ou propostas, no caso de avaliação *ex ante*) serão capazes de solucionar o problemas e, por fim, avaliar os impactos socioeconômicos mais gerais da política pública.

O Guid 9020 especifica os objetivos da avaliação de políticas públicas:

- 1) Planejamento/eficiência: analisar a justificação para a política e que os recursos disponíveis são adequados;
- 2) Accountability: demonstrar em que medida uma política alcançou seus objetivos, a forma como os recursos foram utilizados e os impactos da política pública. Em suma, oferecer transparência sobre os resultados da política, bem como dos custos envolvidos;
- 3) Implementação: melhorar o desempenho de uma política e a efetividade de como ela é entregue e de como é administrada;
- 4) Produção de conhecimento: entender que medidas funcionam bem, quais as que não funcionam, investigar as razões para esses resultados e se os beneficiários corresponderam aos que eram inicialmente foco da política;
- 5) Fortalecimento institucional: fortalecer a interação e o desenvolvimento de capacidades entre as instituições responsáveis pela implementação de políticas públicas.

4. QUEM DEVE AVALIAR POLÍTICAS PÚBLICAS

É uma tarefa em que não há exclusividade para nenhuma instituição, isto é, a Constituição não atribuiu monopólio no desempenho dessa competência. Inicialmente, o próprio órgão que implementa uma política pública deve avaliar. Antes de propor qualquer política, deve examinar custos e benefícios, possibilidades de implementação,

desafios políticos e institucionais a serem enfrentados para o êxito da política proposta. Dos programas em execução, é fundamental estabelecer rotinas de avaliação, a fim de verificar o andamento da política, os impactos, os pontos que podem ser aperfeiçoados e se ela não deve ser descontinuada e substituída por outras políticas públicas mais adequadas. Os objetivos são superar a lógica da improvisação, do impressionismo ao implementar uma nova política e do incrementalismo, que faz perdurar políticas ineficazes e caras e que poderiam ser modificadas ou substituídas por políticas com relações de custo/benefício mais favoráveis.

As universidades e os institutos de pesquisa, públicos e privados, também são bons candidatos a avaliar políticas públicas de forma rotineira. O Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), por exemplo, é uma instituição que tem tomado iniciativas importantes nesse campo, com livros publicados e seminários realizados. Sachsi-da (2018) é um bom exemplo de reunião de estudos realizados por aquela instituição com esse intuito.

É importante enfatizar que a instituição que avalia deve ter muita transparência sobre sua agenda, sobre seus interesses. De modo contrário, a credibilidade da avaliação torna-se comprometida. Instituições privadas, por exemplo, devem deixar claro de quem recebem financiamento para a avaliação, se perseguem propósitos políticos específicos, e de uma forma geral, indicar quem são seus patrocinadores. A avaliação dessas instituições também é importante, mas o avaliado e a sociedade em geral poderão identificar eventuais vieses dos resultados alcançados. É melhor, obviamente, que a avaliação seja imparcial, mas se não for o caso, que se explicitem os interesses envolvidos.

E, por fim, as instituições de controle, como as controladorias e os tribunais de contas, são instituições vocacionadas, com fundamento na Constituição Federal, para avaliar políticas públicas. No art. 74, I, a CF expressamente afirma que compete ao controle interno “avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução

dos programas de governo e dos orçamentos da União.” No inciso IV, a CF determina que lhe cabe “apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional”.

E na missão institucional dos tribunais de contas está expresso em vários dispositivos a avaliação de políticas públicas. No art. 70, ao tratar de fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, a Constituição Federal expressamente determina a amplitude dessa fiscalização, que deve alcançar não apenas a legalidade, mas a legitimidade e a economicidade. Como realizar tal intento, sem avaliar as políticas públicas? Avaliar é essencialmente verificar se os programas e atividades em cursos são legítimos – no sentido de serem úteis para as finalidades públicas para os quais foram desenhados – e se estão em consonância com os princípios da economia, isto é, se os benefícios alcançados estão em linha com os custos incorridos, incluindo os custos de oportunidade, ou seja, se não existiriam usos alternativos dos mesmos recursos que trouxessem benefícios maiores.

O art. 71, que trata das competências específicas dos Tribunais de Contas, estabelece que as inspeções e auditorias serão de natureza contábil, financeira, orçamentária, patrimonial e operacional. A natureza operacional relaciona-se ao próprio funcionamento das entidades, programas e atividades fiscalizados, no sentido de verificar se atendem os objetivos para os quais foram criados. Supera, portanto, os exames formais, de conformidade com a lei e os demonstrativos contábeis, para um exame do próprio funcionamento, da própria operação sob exame.

Não por acaso, a INTOSAI tem liderado esforços substanciais para sistematizar as metodologias de avaliações de políticas públicas pelas entidades de controle externo. Inicialmente, de forma mais restrita, com as auditorias de desempenho (ISSAI 3000) e, ultimamente, de forma mais abrangente, com a GUID 9020.

No Brasil, os tribunais de contas também têm empreendido muita energia para atuar nessa linha. Em Lima e Diniz (2018), várias experiências de tribunais de contas com avaliação de políticas públicas,

particularmente com auditorias operacionais, são apresentadas. O Instituto Rui Barbosa publicou as Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público de nível 3 (NBASP 3000), em 2019, e busca disseminar entre os tribunais de contas brasileiros essas práticas adotadas internacionalmente. A GUID 9020 da INTOSAI tem sido objeto de debates internos e de seminários, com o intuito de que suas diretrizes sejam amplamente conhecidas e adotadas.

5. ALGUMAS PROVIDÊNCIAS IMPORTANTES

Avaliar políticas públicas é essencial se quisermos aumentar a eficiência do gasto público, ampliar a transparência e a governança da atuação governamental. Mas não é panaceia, devendo-se observar alguns cuidados essenciais, para não gerar frustrações e equívocos.

A primeira providência para a instituição que avalia, seja um tribunal de contas, seja um instituto de pesquisa ou universidade, é manter um bom grau de humildade. É que o avaliador não pode colocar-se na posição de quem vai decidir. Quem avalia oferece evidências, dados, informações, análises, mas não decide. Política pública é sempre uma decisão política. Se as eleições levarão ao governo, por exemplo, um grupo que propõe políticas que garantam mais equidade, é natural que medidas nessa direção sejam tomadas. Isso pode envolver desde aumento de alíquotas de imposto de renda, de produtos de luxo e isenções para produtos de consumo popular, como a cesta básica por exemplo. Pode envolver quotas nas universidades públicas, por exemplo, e bolsas de estudos nas universidades privadas.

O papel da entidade avaliadora não é discutir o mérito dos objetivos de maior equidade. A sua atividade começa com essa decisão política como premissa. Avaliar envolve, portanto, saber se as políticas públicas específicas atingirão aqueles objetivos. Se os meios adequados foram empregados, se as metas e indicadores foram bem definidos, se a política pública adotada é útil e relevante para o objetivo de maior equidade, se os mesmos benefícios não poderiam

ser obtidos com custos menores, se os indicadores foram definidos e são compatíveis com os objetivos políticos. Além disso, verificar se os impactos sociais e econômicos da política pública foram satisfatórios.

A segunda providência é o cuidado em isolar os efeitos da política pública. Muitas vezes, determinado indicador melhora por outros fatores que não as medidas adotadas. Se o avaliador não considerar esses efeitos, chegará a conclusões equivocadas. Assim, a equidade pode ter aumentado pelo efeito de expansão da economia, que acabou reativando atividades que empregam pessoas menos qualificadas, por exemplo, e não por causa de alguma política específica. Ter métodos cientificamente comprovados que contem com variáveis de controle bem definidas é fundamental para evitar erros desse tipo, que são muito comuns.

A terceira providência é escolher bem o que vai ser avaliado. A política pública há de ser suficientemente importante para que se possa mensurar sua utilidade e impactos socioeconômicos mais amplos. Uma política muito pontual deve ser, portanto, descartada como objeto de avaliação. Ao mesmo tempo, devem-se evitar políticas públicas abrangentes demais, de difícil mensuração e que exigiria uma capacidade operacional muito grande da instituição avaliadora. Em vez de avaliar a política de saúde pública, é melhor avaliar a política pública de transplante de órgãos. Em vez de avaliar a política educacional, é preferível avaliar a política de alfabetização ou de aprendizagem de matemática, por exemplo.

Por fim, é fundamental ter a perspectiva, principalmente para os tribunais de contas, de que o objetivo principal de avaliação de políticas públicas é contribuir para que as políticas públicas sejam melhores. Não, há, portanto, nenhuma finalidade de aplicar sanções, de julgar ou de fazer qualquer reprimenda. A avaliação de políticas públicas na INTOSAI não foi considerada uma modalidade de auditoria (como a auditoria operacional, espécie da mesma forma que auditoria financeira e auditoria de conformidade) exatamente porque o seu “espírito” é distinto. É essencialmente contribuir.

O método de realizar envolve muita confiança entre avaliador e avaliado, intensa interação, discussão sobre métodos utilizados e resultados alcançados e também deve incluir os interessados na política de uma forma ampla, os chamados *stakeholders*. Na avaliação educacional, por exemplo, além dos profissionais de educação, devem ser entrevistados alunos, pais de alunos, empresas contratantes, enfim, um conjunto bem amplo de pessoas e instituições, exatamente porque entre os objetivos está identificar impactos socioeconômicos mais abrangentes da política pública adotada.

REFERÊNCIAS

- Carvalho, Alexandre; Mendonça, Mario Jorge, Silva, José Jaime (2018). “*Avaliação de Priorizações para política de banda larga no Brasil*.” Em Sachsida, Adolfo (org.) “*Políticas Públicas: avaliando mais de meio trilhão de reais em gastos públicos*.” IPEA
- Howlett, Michael; Ramesh, M; Perl, Anthony (2013). *Política Pública: Seus ciclos e subsistemas: uma abordagem integral*. Editora Campus.
- Governo Federal (2018). *Avaliação de Políticas Públicas: Guia Prático de Análise Ex Ante*. Vol. 1
- Governo Federal (2018). *Avaliação de Políticas Públicas: Guia Prático de Análise Ex Post*. Vol. 2
- Instituto Rui Barbosa (2019). *NBASP 3000. Norma para auditoria operacional*.
- Intosai, Guid 9020 (2019). *Evaluation of Public Policies*
- Lima, Edilberto Carlos Pontes (2015). *Curso de Finanças Públicas: Uma abordagem Contemporânea*. Editora Atlas.
- Lima, Edilberto Carlos Pontes e Diniz, Gleison Mendonça (2018). *Avaliação de Políticas Públicas pelos Tribunais de Contas: fundamentos, práticas e a experiência nacional e internacional*.” Em Sachsida, Adolfo (org.). “*Políticas Públicas: avaliando mais de meio trilhão de reais em gastos públicos*.” IPEA
- Sachsida, Adolfo (org.). (2018). “*Políticas Públicas: avaliando mais de meio trilhão de reais em gastos públicos*.” IPEA.

XII

(Im)possibilidade de reforma administrativa eficaz ante a necessidade de reforma constitucional

*Antonio Francisco Costa**

RESUMO: O presente ensaio visa debater os desafios com o controle de gastos públicos no Brasil ante o comprometimento da receita do Estado com pagamento de seus servidores públicos. A abordagem evidencia um modelo de Reforma Constitucional que abriria espaço para a Reforma Administrativa que propiciaria uma eficaz segurança jurídica, fator que mais influencia no desenvolvimento econômico do Estado.

PALAVRAS CHAVES: *Gastos públicos; máquina administrativa; Serviço público; Reforma administrativa; Constituição Federal de 1988; Poder Judiciário; Poder Executivo; Servidores inativos; Reforma constitucional.*

SUMÁRIO: 1. Introdução. 2. Questionamentos acerca do conceito de “Trabalho”. 3. Análise de gastos no serviços públicos. 4. Gastos no Poder Judiciário. 5. O peso do sistema previdenciário do servidor público. 6. Salário no serviço público x setor privado.

(*) Advogado, especialista em ciência jurídica, ex-coordenador do Curso de Direito da Universidade Católica do Salvador, Membro do Instituto dos Advogados da Bahia, do Instituto Brasileiro de Estudo do Direito Administrativo, Financeiro e Tributário – IBEDAFT, do Instituto Brasileiro de Governança Corporativa – IBGC, da Academia Maçônica de Letras da Bahia, Diretor Consultor do Escritório ANTONIO FRANCISCO COSTA Advogados Associados, Presidente do Instituto Baiano de Direito Empresarial – IBADIRE. afccosta49@hotmail.com

7. Gastos com servidores inativos e controle dos aumentos salariais. 8. Sustentação da estrutura gestora do Estado. 9. Qual reforma administrativa resolveria o problema? 10. Reforma do judiciário para eficácia da ordem jurídica. 11. Conclusão. 12. Referências.

1. INTRODUÇÃO

Um dos grandes problemas que os países emergentes enfrentam na atualidade é o comprometimento da receita com o pagamento dos seus “servidores públicos” – em regra, um montante extremamente desproporcional ou incompatível com o volume de arrecadação destinado a prover toda a máquina administrativa.

Esta desproporcionalidade que afeta diretamente a gestão pública se evidencia ainda mais, quando, também, se verificam uma precária produção e insipiente qualidade do serviço público, em todas as suas esferas, o que concorre para o entrave no desenvolvimento econômico e político-social. Este é o retrato do Brasil.

Atento a essas questões, e como forma de conhecer melhor meus alunos da Faculdade, no curso de Direito, sempre lhes indago, ao início de cada semestre letivo por que decidiram fazer o curso de direito, com qual objetivo? Em uma média superior a 95%, sempre me respondem: “para fazer concurso público”! Eu, então, em tom de brincadeira maliciosa, pondero: e quem vai trabalhar para pagar o salário de vocês?

É uma aparente verdade que a nova geração contaminou-se com a ideia de conquista de um emprego público que lhe assegure uma espécie de vitaliciedade, uma segurança financeira para uma sobrevivência com qualidade de vida, sem muito esforço, sem a necessidade de continuidade ao aperfeiçoamento e qualificação para garantir a empregabilidade. Parece, então, que o conceito de trabalho firmou-se como o de muito sacrifício e eterna luta, jogando-se para o mundo do imaginário a existência de um trabalho prazeroso.

Revela-se que a sociedade cegou para o fato de que o Estado não é uma empresa que produz riquezas e/ou dinheiro; de que o Estado é a nação organizada com o objetivo de ordenar a educação, a segurança e saúde coletiva, por meio de arrecadação tributária, isto é, mediante o produto da tributação da população economicamente ativa – tributando o cidadão que produz, tributando a produção e a renda em prol da sustentação da dita “máquina administrativa”, a estrutura gestora do estado.

Evidentemente, a “máquina administrativa” não pode ser utilizada em dimensões maiores do que a capacidade de funcionamento eficaz que o seu combustível disponível possa proporcionar.

2. QUESTIONAMENTOS ACERCA DO CONCEITO DE “TRABALHO”

É verdade, também, que milhares de anos permearam os escritos sobre o tema trabalho para se chegar ao conceito atual, passando de algo visto como maldição, no início dos tempos, para depois, no decorrer do tempo, como coisa inferior, no sentido de castigo, como coisa imprescindível para sobrevivência do povo, tal como se deu a partir do início do sistema feudal.

Então, como uma coisa inevitável perante a Revolução Industrial e depois, na ascensão do capitalismo até chegar ao conceito de atividade que hoje é regulado por rígidas leis, cobradas praticamente no mundo todo, de certa forma, igual.

Será, então, que o trabalho passou de coisa amaldiçoada e inferior para coisa digna, e, ainda, que traz felicidade? Ou tudo isso é apenas “conversa mole” para alienar as pessoas, conforme maldosamente afirmou Karl Max, aquelas que precisam trabalhar para viver, em detrimento de uma minoria que não trabalha e possuem, de fato, todas as coisas mundanas à sua disposição, vivendo suas vidas com qualidade invejável aos olhos dos que “trabalham”?

Será que a geração atual está incorporando, efetivamente a ideia de que o trabalho é coisa amaldiçoada, castigo ou coisa inferior? Ou

a sociedade está incorporando uma cultura egoísta de somente levar vantagens em todos os mecanismos necessários à sua sobrevivência e bem-estar em detrimento dos outros.

Na Antiguidade, durante o período greco-romano, o trabalho artesanal e, mais especificamente, o manual e repetitivo, era considerado afazeres dos escravos e, no máximo, para as pessoas das camadas menos abastadas, dado que, aos homens livres, a minoria, tinha os afazeres nobres que eram as guerras, a filosofia, as coisas das artes e a “administração pública”.

Na Idade Média, tal como foi na Antiga Grécia e no período áureo do Império Romano, o trabalho manual e repetitivo ainda era considerado coisa inferior; no entanto, quem os executava eram os servos, os vassalos. Esses produziam tudo o que a sociedade consumia, desde os alimentos, utensílios etc. até as armas das guerras. Outra minoria ficava com os afazeres superiores que, além das coisas públicas, guerras e artes, tinha no lugar da filosofia a religião. Ou seja, nesse período os “filósofos” eram as pessoas do clero, únicos que possuíam acesso ao conhecimento. Para o “resto”, sobrava apenas o trabalho inferior, de praticamente 24 horas por dia, mesmo considerando os ascendentes burgueses.

Nos dias atuais, convencionou-se a concepção de se procurar formas de trabalho em que a pessoa adquira sua realização pessoal, que possa ser feliz, com a retórica do ambiente familiar na empresa, remuneração por participação nos lucros, férias, décimo terceiro salário, horas extras mais caras, entre outras coisas mais conquistadas e positivadas em favor do trabalhador que é maioria, em detrimento do empregador, que é minoria.

É de se perguntar, porém, para se entender esta obsessão por um “emprego” ou “cargo” público: o que efetivamente mudou desde o início da coisa chamada trabalho, que antes era praticado pelo escravo, para o trabalho atual, protegido por leis trabalhistas e remunerado com todas as suas ideologias de justiça e equidade?

Onde estão os instrumentos do bem-estar do homem, da família e da sociedade?

3. ANÁLISE DE GASTOS NO SERVIÇOS PÚBLICOS

No tocante ao emprego público, com referência ao comprometimento das receitas do Estado brasileiro com os seus servidores públicos, a “Revista Época”, lá no ano de 2014, publicou uma excelente matéria com dados técnicos sobre fato de que o “Brasil gasta demais com funcionários públicos”, expondo que o Estado brasileiro funciona mal, remunerando mais de 600.000 (seiscentos mil), somente em cargos de confiança!

No mesmo período, trabalho publicado sob a responsabilidade dos jornalistas Marcos Coronato e Aline Imércio (texto) e Marco Vergotti e Tiago Mali (infografia), em 02.10.2014, sobre as eleições presidenciais, então, prestes a acontecer, após os gritos das manifestações populares, ocorridas em 2013, mostrava-se que, de um modo geral, havia entrado nos discursos políticos daquelas eleições, a melhoria dos serviços públicos, mote maior das reivindicações das ruas, quando pesquisa realizada pelo “Instituto Data Popular” trazendo à tona o tamanho da insatisfação do povo, que, numa escala de 0 a 10, a educação, que atualmente possui avaliação catastrófica, naquele ano recebeu nota 4,6, a segurança 3,6, e a saúde 3,7, esta apontada como a principal preocupação do povo brasileiro, mas, os postulantes à Cadeira Presidencial tratavam de maneira vaga assuntos ligados à prestação de serviços públicos.

Ainda, já destacavam os articulistas que não haveria melhoria fácil, pois quaisquer medidas relevantes, como diminuir o número de cargos ocupados por indicação, demitir funcionários ruins, contratar melhor e conter o gasto com aposentadorias, exigirão, como de fato exigem, cooperação entre os Três Poderes, o que resultará, sempre, em confronto com um ou vários grupos de funcionários públicos, sendo, pois, um terreno espinhoso onde sindicalistas e grupos políticos

defendem interesses particulares e regalias há muito conquistados, digo, muitas delas por vias oblíquas.

A Revista *Época*, então, buscou identificar os principais desafios a superar com relação ao funcionalismo público brasileiro, identificando, na oportunidade, quatro grandes problemas: a má distribuição de funcionários pelas diversas áreas de governo, a irracionalidade dos pagamentos e benefícios, a burocracia para contratar, promover e demitir e o excesso de cargos por indicação.

Concluía a Revista, que o Estado brasileiro, tem dificuldades para acomodar suas despesas dentro dos limites do orçamento e para contratar gente para áreas com carência de pessoal, por esta razão, assusta o número de contratações desnecessárias, que pesam sobre as contas públicas e sobre os ombros do contribuinte, principalmente quando se verifica que cada deputado federal pode ter até 25 assessores, número alto demais diante de comparações internacionais. E destacou: *no escalão mais alto do governo federal, 39 ministros respondem diretamente à presidente da República, cada um deles com seu séquito de assessores.* (CORONATO, *Época*, 2014)

Revelava, também, o jornal *O Globo* que, no início daquele ano, o Senado deu a sete garçons cargos de confiança, com atribuições de fachada, para permitir que eles recebessem salários mais altos. O normal, em nações desenvolvidas, é haver de 15 a 20 ministros (qualquer executivo de empresa de porte médio sabe que é impossível gerenciar bem 40 subordinados diretos, com funções complexas). Todos os ministros do Supremo Tribunal Federal (STF) possuem direito a motorista particular. Isso não ocorre na Suprema Corte dos Estados Unidos. Nos Tribunais de Justiça, nos Estados, a ganância se repete. Em São Paulo, há 311 motoristas à disposição dos juízes. A Câmara Municipal de São Paulo tem 26 motoristas, 13 garçons, sete auxiliares de cozinha e ainda auxiliares de serviços odontológicos, cirurgiões-dentistas, barbeiros, oftalmologistas, lavador e lubrificador de veículos e vidraceiro, segundo o Portal da Transparência. Estes casos revelam uma lógica de trabalho que dá prioridade ao luxo, ao

privilégio, ao desperdício e à concessão de favores e “boquinhas”. Essa lógica se estabelece, nos gabinetes, em detrimento daquela com que a maioria dos mortais têm de lidar no dia a dia – a economia de recursos e o esforço para trabalhar melhor.

Esclarece, todavia, que casos como esses reforçam a impressão de que há excesso de servidores públicos no Brasil. Eles são ao todo 11,1 milhões. Um em cada dez brasileiros em idade de trabalhar está empregado em algum governo. Essa fatia é normal entre países emergentes e fica abaixo da usual entre países desenvolvidos. Um relatório de 2013 da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico – OCDE, grupo que inclui as nações mais desenvolvidas do mundo, informa que o número de funcionários públicos no Brasil “é bastante limitado” em comparação ao dos países-membros da entidade, mas também que é “mais caro”. O problema, portanto, não está na quantidade de funcionários públicos, mas na qualidade deles e dos serviços que prestam, mesmo porque, serviços importantes voltados ao interesse direto da sociedade sofrem com falta de profissionais. É o caso da saúde que, nada obstante tenha-se implementado o Programa denominado “Mais Médicos”, contratando de imediato 14.000 (catorze mil) profissionais, uma auditoria do Tribunal de Contas da União (03/2014) apontou falta de médicos e enfermeiros em 81% dos hospitais visitados do Sistema Único de Saúde. Também a falta de policiais federais, fiscais ambientais, analistas tributários e professores, apontando o TCU que, só no ensino médio da rede pública registram-se 32.000 vagas a preencher.

O problema crucial do Brasil, com relação ao funcionalismo é a falta de capacidade de gerenciamento, se gasta demais e tem-se um serviço de má qualidade. Os gastos dos governos federal, estaduais e municipais com o funcionalismo público somam 12% (doze por cento) do Produto Interno Bruto (PIB). De acordo com dados da OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico, enquanto temos menos funcionários públicos e serviços de pior qualidade, em comparação com os países ricos, gastamos muito mais que estes. Comprometemos muito mais o nosso PIB.

Portanto, não é só o sistema de aposentadoria equivocado do funcionário público—que define proventos equivalentes ao último salário integral –, o único a comprometer de forma irracional o PIB brasileiro, pode até ser, como parece, o maior responsável, mas não o único vilão. A estrutura de salários do setor público é totalmente irracional, conquanto, atende a pressões políticas desvinculadas da importância do serviço, da qualidade dele, tanto quanto do nível de instrução e conhecimento do funcionário. Como disse o pesquisador, Eneuton Pessoa, da UniRio. *“a definição de quem ganha mais foi feita respondendo a grupos de pressão durante décadas. Isso criou diferenças injustificáveis”*, diz o pesquisador Eneuton Pessoa, da UniRio, citando, em 2014, que na esfera federal, o salário inicial de um motorista ou de uma secretária do Ipea (R\$ 4.930) é superior ao de algumas vagas de professor com doutorado no magistério (R\$ 4.649). Um escrivão da Polícia Federal (R\$ 8.416) só precisa ter curso superior, mas ganha mais que um médico com mestrado no Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (R\$ 6.346). (CORONATO, Época, 2014)

Aquele estudo do pesquisador Eneuton Pessoa conclui que as raízes da desigualdade estão no fato de que *“quanto mais gente uma categoria tem, menores os salários e menores os reajustes”*, e ainda que, por essa lógica, ganham mais os grupos menores e mais bem entrincheirados nos gabinetes.

Sempre foi uma realidade fática na gestão pública que, enquanto o governo alega limites de orçamento para controlar os pedidos de aumento salarial de algumas categorias, outras insistem em viver numa realidade paralela, em que regalias nunca têm limite. Por exemplo, em 2014 os ministros do STF propuseram e conseguiram aumentar seus salários de R\$ 29.400,00 para R\$ 35.900,00, e agora, estão reajustando para algo em torno de R\$40.000,00, sem se levar em consideração que em setembro de 2014, o ministro Luiz Fux, do mesmo STF, entendeu que, como os integrantes do Ministério Público recebiam, como recebem, auxílio-moradia, todos os juízes federais também teriam de recebê-lo, um adicional, à época, na ordem de

R\$4.300,00 ao salário, que por certo, evolui com os mesmos índices de reajustes do salário.

Ocorre que, com esse teto remuneratório, o benefício passa a ser estendido a juízes de instâncias inferiores. Isto, então, expõe dois problemas fundamentais na lógica vigente no Governo Central: primeiro *quemuitas autoridades fora da equipe econômica não se sentem responsáveis pela saúde das contas públicas*; segundo, *quando se constata alguma diferença de direitos e benefícios, tende-se a igualar a situação com mais concessões, nunca com cortes e planos de redução. A mesma lógica que beneficia os pequenos grupos na cúpula prejudica categorias numerosas, de profissionais que lidam com problemas em campo e atendem o cidadão, como professores, médicos, assistentes sociais e pesquisadores.*(CORONATO, Época, 2014)

Fato importante para a análise da equação é o número de servidores público, custo e qualidade dos serviços prestados à população, principalmente quando se põe em relação com o PIB brasileiro, um percentual que é quatro vezes maior que o registrado na Alemanha.

4. GASTOS NO PODER JUDICIÁRIO

Segundo matéria assinada por Fábio Vasconcelos, em 11.08.2015, com base em um estudo feito pelo cientista político Luciano Da Ros, da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS), **o Poder Judiciário do Brasil é um dos mais caros entre os países do Ocidente**, onde os juízes têm salários mais altos, embora o elevado custo total desse poder decorra do total de servidores do Judiciário, conquanto o Brasil tem a maior relação de servidores da Justiça por cada 100 mil habitantes, superando, inclusive, países como a Alemanha e a Inglaterra.

Ressalta o articulista que uma análise comparativa exploratória do custo da justiça no Brasil apresenta uma série de dados sobre o quanto o país tem desembolsado para fazer funcionar o Poder Judiciário, em todos os níveis e ramos ou especialidades da justiça.

O estudo acrescenta, ainda, que a Justiça brasileira é uma das mais sobrecarregadas do mundo, pois em 2013, o total de processos chegava a 95 milhões, o equivalente a mais de 6 mil processos por juiz, ou quase um processo para cada dois habitante, com uma média anual de 1,7 mil novos processos que entram no sistema judiciário para cada juiz, enquanto que na Itália, essa relação é de 876; na França 455 e, em Portugal, 412. (VASCONCELLOS, O Globo, 2015)

Observando-se o “RELATÓRIO JUSTIÇA EM NÚMEROS 2018”, vê-se que o primeiro grau de jurisdição é o segmento mais sobrecarregado do Poder Judiciário e, por conseguinte, aquele que presta serviços judiciários mais aquém da qualidade desejada. (CNJ, 2018)

Dados do “Relatório” revelam que dos 80 milhões de processos que tramitavam no Judiciário brasileiro no ano de 2017, 94% estão concentrados no primeiro grau. Nesta instância estão, também, 85% dos processos ingressados no último triênio (2015-2017); 84% dos servidores lotados na área judiciária, 69% do quantitativo de cargos em comissão, 61% em valores pagos aos cargos em comissão, 75% do número de funções comissionadas e 66% dos valores pagos pelo exercício das funções de confiança. O percentual de servidores da área judiciária no primeiro grau de jurisdição deveria seguir a proporção dos casos novos, ou seja, de 87%. No entanto, o percentual em 2017 foi de 85,3%, com aumento de 0,4 ponto percentual em relação ao ano de 2016, restando, ainda, avançar em 1,7 ponto percentual para atingir a equivalência. Tal diferença implica em uma necessidade de transferência de 6.414 servidores do 2º para o 1º grau, ainda por ser realizada. (CNJ, 2018)

Além disso, é a instância mais congestionada. Enquanto a taxa de congestionamento do 2º grau é de 54%, no 1º grau é de 20 pontos percentuais a mais: 74%. A carga de trabalho do magistrado é o dobro (7.219 no 1º grau e 3.531 no 2º grau) e os Indicadores de produtividade dos servidores e dos magistrados são maiores na primeira instância. Esses dados, por tribunal e segmento de Justiça, estão apresentados no citado “Relatório Justiça em Números 2018”.

É importante esclarecer, porém, que não se pode dizer, com isto, que o brasileiro demande na justiça mais que os italianos, franceses ou portugueses, quando as suas populações são, respectivamente, Brasil: 210 milhões; Itália: 61 milhões; França: 67 milhões e Portugal: 10,5 milhões.

A maior parte das despesas do Poder Judiciário no Brasil refere-se exatamente ao gasto com pessoal: 89% do orçamento. Entre os países europeus, esse percentual é, em média, de 70%. “O Poder Judiciário brasileiro totaliza cerca de 16,5 mil magistrados, o equivalente a cerca de 8,2 juízes por 100 mil habitantes. Trata-se de proporção que não destoa da maioria das nações e que, portanto, dificilmente explica a disparidade observada nas despesas”, diz o estudo acima referido. (VASCONCELLOS, O Globo, 2015)

Evidencia-se que a maior parte do custo é para pagar mais de 412 mil servidores da Justiça, o equivalente a 205 para cada 100 mil habitantes, a maior relação entre os países considerados na pesquisa da UFRGS. Resultado, com grande número de servidores e um alto custo de manutenção, o Brasil possui um dos mais altos custos de decisão judicial: R\$2,2 mil. Na Itália, gasta-se cerca de R\$1,6 mil, e R\$2 mil em Portugal. Mas “embora os magistrados sejam individualmente responsáveis por mais casos novos por ano no Brasil, mais do que em outras partes do mundo, o fato é que eles recebem o auxílio de uma força de trabalho significativamente maior para tanto”, diz o estudo.

Concluiu, então, a Dr^a Luciana Da Ros que o alto custo do judiciário brasileiro, em boa medida se deve ao número de funcionários, pois, embora a proporção de magistrados brasileiros não destoe dos demais países, a proporção de funcionários no Poder Judiciário é muito alta em nosso país, sendo a sua remuneração comparativamente elevada mesmo entre as profissões jurídicas. Se fizermos um cálculo básico – dividindo a despesa total em pessoal do Poder Judiciário brasileiro (R\$ 55 bilhões, em 2013) pelo número total de magistrados e funcionários, e dividirmos novamente este valor por treze (o número de salários recebidos em um ano) – veremos que o

valor médio mensal da remuneração no Poder Judiciário brasileiro como um todo (incluindo 16.500 magistrados, 14.700 comissionados, 262 mil servidores próprios e requisitados, e 135 mil terceirizados e estagiários) chega a cerca de R\$9.9 mil mensais, o equivalente a aproximadamente cinco vezes o PIB per capita do País.

5. O PESO DO SISTEMA PREVIDENCIÁRIO DO SERVIDOR PÚBLICO

Verdade é que, quanto ao dispêndio financeiro do País com servidores públicos a situação é mais grave nos Estados e municípios, entretanto 50% dos gastos com funcionalismo público está no pagamento de suas aposentadorias. Portanto, para melhorar esta situação exige-se resolver a equação, obviamente, das aposentadorias. No caminho para a solução deste problema está a necessidade de conscientização da importância da implementação efetiva do sistema de Previdência Complementar do Servidor Público.

A este respeito, o jornalista Antônio Augusto de Queiroz, *in Conjur*, de 17.02.2015, quando a *Fundação de Previdência Complementar do Servidor Público Federal (Funpresp)* completou dois anos de criada, ainda sem ter empossada a sua Diretoria, a ser escolhida pelo Conselho Deliberativo, escreveu a seguinte reflexão:

A Funpresp.Exe, que desde 4 de fevereiro de 2013 recebe adesões e administra o plano de benefícios dos servidores do Poder Executivo, a partir de 7 de maio de 2013, por meio de convênio, passou a administrar também o plano de benefícios do Poder Legislativo e dos membros e servidores do Tribunal de Contas da União, que desistiram de criar seu próprio fundo. O Poder Judiciário e o Ministério Público criaram seu próprio fundo, a Funpresp.Jud.

Com referência aos *Servidores antigos*, nesses dois anos, que coincidem com o prazo dado pela Lei 12.618/2012 para migração dos servidores que ingressaram no serviço público antes de 4 de fevereiro de 2013 para a previdência

complementar, poucos aderiram ao fundo de pensão ou renunciaram à aposentadoria a que tinham direito pelas regras anteriores.

As regras anteriores referidas alcançam dois grupos de servidores:

- 1) os que tem direito à aposentadoria integral, cumprindo diversas regras, por terem ingressado no serviço público antes de 31 de dezembro de 2003, data da vigência da Emenda à Constituição 41, que tratou da reforma da previdência, e
- 2) os que ingressaram no serviço público entre 1º de janeiro de 2004 e 03 de fevereiro de 2013, e que, embora contribuam com 11% sobre a totalidade de sua remuneração, sua aposentadoria será calculada com base na média das 80% maiores contribuições, além da regra condicionada à fórmula 95.

Os servidores nas condições acima que aderiram ao fundo de pensão até 4 de fevereiro de 2015, terão sua aposentadoria dividida em três pedaços:

- a) um, pago pelo Tesouro, tendo como teto o valor pago pela Previdência do Regime Geral, atualmente (fevereiro/2015) fixado em R\$ 4.663,75,
- b) um benefício diferido (ou “especial”, pago pelo Tesouro) proporcional ao período em que contribuiu acima do teto; e
- c) um, pago pela FUNPRESP, com base no montante acumulado no fundo de pensão.

Com a adesão à previdência complementar, esses servidores passaram a contribuir com 11% somente até o valor do teto do INSS para o regime próprio e de 8,5% para o fundo de pensão, com igual contrapartida do patrocinador, no caso a União. Se o servidor quiser contribuir com menos, como 8% ou 7,5%, o governo o acompanha nesse percentual, mas se desejar ou puder

contribuir com mais de 8,5%, o governo só acompanha até esse limite.

Para os servidores desses dois grupos, que não aderiram à previdência complementar até 4 de fevereiro de 2015, não há mais como aderir à previdência complementar ou renunciar à aposentadoria a que tem direito com base nas regras vigentes quando de sua admissão no serviço público, exceto se o governo reabrir o prazo de adesão ou o servidor ingressar com mandado de segurança para assegurar o direito de opção, já que nem a Lei 12.618, de 30 de abril de 2012 nem a Constituição fixam prazo para a adesão.

O único vínculo possível desses servidores com a Funpresp – exceto se o governo reabrir o prazo de adesão ou o servidor ingressar com mandado de segurança para que seja aceito como Participante Ativo Normal do fundo – será mediante a adesão como Participante Ativo Alternativo, ou seja, na hipótese em que o servidor faz uma “previdência-poupança”, sem prejuízo da aposentadoria a que tem direito no regime próprio (pela integralidade ou pela média), mas sem a contrapartida patronal. Neste caso, o servidor define quanto quer “poupar” para complementar sua aposentadoria.(QUEIROZ, Conjur, 2015)

É convincente, pois, a imprescindibilidade de efetiva reestruturação do sistema previdenciário do servidor público, notadamente, com o incentivo à expansão do sistema de Previdência Complementar, uma vez que, atualmente, quase a totalidade dos municípios brasileiros tem a sua sobrevivência dependente de verbas federais, é de se observar que somente no âmbito do funcionalismo municipal, segundo dados do Perfil dos Estados e Municípios Brasileiros 2014, pesquisa divulgada em 26.08.2015, pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), em 2014, o Brasil tinha 6,5 milhões de servidores públicos municipais, um número 66,7% maior do que em 2001, quando eram 3,9 milhões, embora, nesses de 13 anos, a população brasileira tenha crescido em ritmo bem menor, com um aumento de 17,6%, o que, em 2001 correspondia a 172,4

milhões de habitantes e em 2014, atingia o número de 202,8 milhões, de modo que, a proporção de servidores municipais passou de 2,2% para 3,2% do total da população.

6. SALÁRIO NO SERVIÇO PÚBLICO X SETOR PRIVADO

O jornal A TARDE, de 02.10.2016, em sua página “Economia & Negócios”, reproduziu matéria assinada por *Ricardo Brito* e *Adriana Fernandes (Estadão Conteúdo, São Paulo)* sobre o fato de que, nos últimos treze anos, no Brasil, **salário no serviço público subiu três vezes mais que no setor privado**, o que, por si só, justificava a pretensão do então governo do presidente Michel Temer tentar aprovar uma proposta de Emenda Constitucional (PEC) limitando os gastos públicos a fim de atrelar o crescimento das despesas à inflação do ano anterior como objetivo impedir, entre outras questões, aumentos reais da folha de pagamento do serviço público, sem receitas compatíveis, contendo assim a explosão dos déficits orçamentários que continua sendo registrada nos últimos anos. (BRITO, 2016)

Esta preocupação do governo faz sentido quando se observa, conforme expõe a imprensa, que o rendimento mensal médio em 12 meses do funcionário público era de R\$ 2.897 no início de 2003. O crescimento, quase linear, só registrou três quedas no período, nos anos de 2004, 2014 e 2016, quando atingiu R\$ 3.860 – alta de 33,24%. Na iniciativa privada, por sua vez, o crescimento dos salários foi mais lento e menor, subindo de R\$ 2.012 no início de 2003 para R\$ 2.210 em janeiro deste ano, um aumento de 9,84%.

Desta forma se observa que a diferença entre o rendimento médio do setor público e o privado, entre 2003 e 2016, quase dobrou, passando mais o custeio dos servidores das 10 categorias com maiores vencimentos no setor público, que somam um contingente de 255 mil pessoas, nas três esferas de governo, que ganham em média R\$272.000,00 anuais. Os cerca de 36,8 milhões de empregados da iniciativa privada recebem por ano R\$23.3000,00, em média.

Segundo a Folha de São Paulo de 17.05.2019, no primeiro trimestre de 2019, o **rendimento médio** dos empregados no **setor público** chegou a R\$ 3.706, enquanto trabalhadores do **setor privado** ganharam, em **média**, R\$ 1.960. É a maior diferença desde o início da série da Pnad (Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios). (PAMPLONA, 2019)

7. GASTOS COM SERVIDORES INATIVOS E CONTROLE DOS AUMENTOS SALARIAIS

E, ainda no citado matutino, jornal “A TARDE”, mesma página, em matéria assinada por *Adriana Fernandes (Estadão Conteúdo, São Paulo)*, com relação aos servidores públicos estaduais, registra-se que os **gastos com servidores inativos nos estados registra crescimento de 64%**, motivo que leva os estados a se preocuparem, também, com necessárias reformas estruturais, principalmente com a questão da previdência.

Mostra, então, *Adriana Fernandes* que passando por crise financeira sem precedente, os estados tiveram de arcar com o crescimento real de 64% dos gastos com o pagamento das aposentadorias e pensões de seus servidores entre 2009 e 2015 e que o levantamento, feito a partir de dados encaminhados ao Ministério da Fazenda pelos próprios estados, foi apresentado pela Secretária do Tesouro Nacional, Ana Paula Vescovi, em evento dirigido a economistas e analistas do mercado financeiro quando Secretária reforçou a necessidade “inexorável” de **controle dos aumentos salariais**, que “trazem impactos” nem sempre percebidos. Ana Paula lembrou que, na média, o número de servidores ativos nos estados permaneceu estável entre 2009 e 2015, mas a despesa com inativos saltou de R\$47 bilhões para R\$77 bilhões no período.

Os números compilados pelo Tesouro mostram que as despesas dos estados com os inativos são, em média, 2,01 vezes superiores à arrecadação previdenciária anual. No Rio de Janeiro, estado com a pior situação, os

gastos superam em 3,39 vezes a receita. O estudo foi apresentado pela Secretaria, em São Paulo, em evento organizado pelo Instituto Fernando Henrique Cardoso.

De acordo com o Tesouro, ao longo desses anos, a folha dos estados registrou um crescimento acima da inflação em 43%, enquanto o serviço da dívida subiu no período 15%. A evolução dos gastos com pessoal aponta para forte aceleração nesses seis anos, saltando de 4,85% para 5,38% do produto interno bruto (PIB). (FERNANDES, 2016)

8. SUSTENTAÇÃO DA ESTRUTURA GESTORA DO ESTADO

Sendo assim, como verdadeiramente é, vê-se, então, explicadas as equivocadas razões, do ponto de vista político-social, porque a juventude brasileira sonha e projeta o seu futuro como servidor público. A nova geração contaminou-se com a ideia de conquista de um emprego público que lhe assegure uma espécie de vitaliciedade, uma segurança financeira para uma sobrevivência com qualidade destacada e com salários bastante elevados, com relação ao setor privado, e sem a necessidade de dar continuidade ao aperfeiçoamento e qualificação para garantir sua empregabilidade, ao contrário do que se impõe, naturalmente, àqueles que atuam no âmbito da “iniciativa privada”, alheia ao fato de que o Estado não é uma empresa que produz riquezas e/ou dinheiro, que a máquina administrativa funciona mediante o produto da tributação da população econômica ativa, tributando o cidadão que produz, tributando a produção e a renda, para sustentação da estrutura gestora do estado.

Como vimos, essa “máquina administrativa”, que se compõe por servidores públicos, não pode ser estruturada em dimensões maiores do que a capacidade de funcionamento eficaz que o seu combustível disponível possa proporcionar. Ao setor público não se pode dar valorização e regalias tão distanciadas do setor privado, sob pena de estarmos retornando aos insensatos valores superados da Antiguidade,

onde, durante o período grego e romano, o trabalho era considerado afazeres dos escravos e das pessoas menos abastadas, enquanto aos nobres, chamados homens livres, a minoria, reservavam-se os afazeres da administração pública, a filosofia e as coisas das artes.

O Estado é a nação organizada que deverá estar estruturado nos princípios democráticos de liberdade, igualdade e fraternidade e voltado para o desenvolvimento econômico equilibrado, com justiça social, eticamente transparente.

9. QUAL REFORMA ADMINISTRATIVA RESOLVERIA O PROBLEMA?

Como bem disse o economista Antonio Delfim Neto, em entrevista na TV Band News, em 27.10.2020, do que todos já estamos convencidos, “o problema dos gastos públicos com servidores, que atrapalha o crescimento econômico, não está na categoria de servidores que impulsionam a máquina administrativa, o servidor público comum, especialmente, os integrantes do poder executivo, mas sim, numa casta que se apoderou do poder”, inquilina do Poder Judiciário e do Ministério Público, com elevada remuneração, sem respeito ao teto constitucional, que não abrem mão dos extravagantes benefícios excepcionais, tais como auxílio-moradia, auxílio-educação, planos de saúde, férias remuneradas de 60 dias, acúmulos de vantagens salariais extraordinárias que “furam” o teto salarial etc. e etc., não abrindo mão da exigência de reajustes continuados, impedindo qualquer reforma administrativa consistente ou eficaz, necessária ao ajuste da economia e adequação das despesas às receitas públicas.

O que parece simples de resolver torna-se praticamente impossível, porque esta poderosa casta não se curva a permitir, não admite renúncia a extravagantes privilégios.

Por isso, pode-se afirmar que não haverá nenhuma reforma administrativa, minimamente eficaz, sem uma drástica reforma do judiciário.

O direito como instrumento modelador da sociedade exige um poder judiciário rigorosamente fiel ao ordenamento jurídico, e, notadamente, à ordem constitucional, composto por magistrados competentes, honestos, comprometidos com a ética, com a moral e com o direito, desvinculado do ativismo político e da ambição financeira. A Nação já está saturada de ver tantos magistrados, de todos os níveis de jurisdição envolvidos em denúncias e processos de corrupção das mais variadas espécies, afora aqueles que por força do corporativismo e prestígio na classe permanecem camuflados.

A remuneração dos juízes da Suprema Corte, do Supremo Tribunal Federal deverá ser, sem dúvidas, a mais alta do País, igual a do Presidente da República, mas sem nenhum outro acréscimo. A partir deste valor referencial de limite, a definição da remuneração de todos os demais integrantes do Poder Judiciário, e de toda e qualquer classe de servidor público.

Todavia esta definição deverá ser construída com mais rigor, embora sempre vá depender da consciência profissional e da efetividade dos componentes do Supremo Tribunal Federal quanto ao compromisso com o dever de garantia e respeito à Constituição Federal.

Somente desta forma, o judiciário poderá ajudar ao País, quando questionado sobre possíveis violações do respectivo normativo regulador da remuneração do servidor público.

É que, conquanto, embora o inciso “V”, do artigo 93 a Constituição em vigor discipline que “os vencimentos dos magistrados serão fixados com diferença não superior a dez por cento de uma para outra da carreira, não podendo, a título nenhum, exceder os dos Ministros do Supremo Tribunal Federal”, esta Corte não parece ter garantido a eficácia absoluta da norma, com interpretações diversas, aparentemente, casuísticas.

10. REFORMA DO JUDICIÁRIO PARA EFICÁCIA DA ORDEM JURÍDICA

Nenhuma reforma administrativa atenderá às necessidades de organização econômica do País, sem que, pelo menos, ocorra uma minirreforma constitucional. Uma reforma constitucional, voltada para reformulação do Supremo Tribunal Federal, como instrumento garantidor da segurança jurídica, da ordem constitucional, para dar à Nação um Poder Judiciário dotado de mais credibilidade e confiança no que diz respeito à segurança jurídica, fator preponderante para o desenvolvimento econômico da Nação.

Faz-se necessário que tenhamos uma Corte eminentemente constitucional, intransigentemente garantidora da ordem jurídica. Não restam dúvidas que à jurisdição constitucional atribui-se, também, uma responsabilidade de conformação política, assemelhada à que deve ser desenvolvida pelo Poder Executivo, sem, contudo, tergiversar como ordem constitucional.

É certo que existe uma superioridade da função constituinte sobre a função de revisão, todavia, como leciona o Professor J.J. Gomes Canotilho, na obra *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, “não quer isto dizer que o poder constituinte se conceba e se arrogue a si próprio, à maneira liberal, como criador de uma constituição imorredora. Por outras palavras: a ideia de superioridade do poder constituinte não pode terminar na ideia de *constituição ideal*, alheia a seu “plebiscito quotidiano”, à alteração dos mecanismos constitucionais derivados das mutações na correlação de forças e indiferente ao próprio “sismógrafo” das revoluções. (CANOTILHO, 2000)

O órgão de revisão constitucional é o mesmo órgão legislativo ordinário, porém, observando um processo especialmente modificado.

Embora a Constituição Federal tenha estabelecido no artigo 3º das Disposições Transitórias que a **revisão constitucional** será realizada somente uma vez, após cinco anos, contados da data da sua promulgação, pelo voto da maioria absoluta dos membros do

Congresso Nacional, em sessão unicameral, como já ocorrido em 5 de outubro de 1993, é de se ter em mente que o objetivo da “Revisão Constitucional” é alterar as normas constitucionais, que, devido o passar do tempo, tenhamse tornado antiquadas ou prejudiciais à Nação ou mesmo que estejam caracterizando princípios conflitantes com outras regras, com o objetivo de clarear o escopo principal da Constituição.

Assim estabelece o artigo 3º das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) *“A revisão constitucional será realizada após cinco anos, contados da promulgação da Constituição, pelo voto da maioria absoluta dos membros do Congresso Nacional, em sessão unicameral.”*, e esta já ocorreu, em 05.10.1993, a sugerida revisão ter-se-ia que ser realizada por meio de Emenda Constitucional, com a devida cautela para proteção dos princípios Constitucionais do Estado.

É certo que, em princípio, não poderá haver uma segunda revisão, na rigorosa forma de revisão constitucional, isso porque a Constituição Federal somente previu a realização de uma única revisão, e as limitações ao poder de revisão são definidas no próprio texto constitucional, cujas limitações ao poder de revisão definem-se como materiais, circunstanciais ou temporais.

As limitações materiais são aquelas que determinam quais as matérias podem ser objeto de alteração, como a Separação dos Poderes, a forma do Estado, e os direitos e as garantias individuais, como dito pelo artigo 60, § 4º. As limitações circunstanciais são aquelas que vedam a que se realize a revisão da Constituição durante a existência de determinados eventos que podem influenciar de modo negativo, na vontade dos membros dos órgãos revisor, como por exemplo: ocupação estrangeira, guerra, intervenção federal, e estado de sitio (artigo 60 § 1º). Já as limitações temporais são aquelas que consistem na definição de certas datas para que se proceda à revisão da Constituição, não permitindo que sejam efetuadas em outras épocas como definido no já citado artigo 3º do ADCT.

Portanto, o que vai definir as normas para a Revisão Constitucional são essas três limitações supracitadas. Como a revisão pré-definida já ocorreu no Brasil, desta forma, a maneira de reformar a Constituição constitucionalmente factível é através de Emenda Constitucional, segundo normas do artigo 60 do texto em vigor, podendo ela ser proposta por iniciativa de um terço, no mínimo, dos membros da Câmara dos Deputados; um terço, no mínimo, dos membros do Senado Federal; do Presidente da República; e de mais da metade das Assembleias Legislativas das Unidades da Federação, manifestando-se, cada uma delas, pela maioria relativa de seus membros. Em sendo assim proposta uma emenda constitucional, esta será discutida e votada, nos termos do artigo 60, § 2º, em cada casa do Congresso Nacional, em dois turnos, considerando-se aprovada se obtiver, em ambas as casas, três quintos dos votos dos respectivos membros.

A sugerida reforma constitucional estaria concentrada no *caput* do Capítulo III, mais precisamente nas Seções I e II, dos artigos 92 a 103.

Esta ideia de reformulação do Supremo Tribunal Federal consistiria em modificar a sua composição para 15 (quinze) juízes, sendo 2 (dois) oriundos do STJ, 2 (dois) oriundos do TST e 2 (dois) oriundos do STM, escolhidos dentre os magistrados mais antigos, com até 65 (sessenta e cinco) anos de idade; 3 (três) indicados pelo Presidente da República, 3 (três) indicados pelo Câmara dos Deputados e 3 (três) indicados pelo Senado Federal, com no mínimo 50 (cinquenta) e no máximo 65 (sessenta e cinco) anos de idade, que não tenham exercido nenhuma atividade parlamentar nos últimos 8 (oito) anos, com pelo menos 20 (vinte) anos de exercício contínuo de advocacia e, pelo menos, 10 (dez) anos de experiência no magistério superior na área jurídica, todos com mandato de 9 (nove) anos, não podendo ser reeleitos.

O Supremo Tribunal Federal, como guardião da Constituição Federal, terá competência exclusiva, para julgamento:

- a) de arguição direta de inconstitucionalidade, de leis ou atos administrativos, promovida, exclusivamente, pela Procuradoria-Geral da República, Advocacia-Geral da União, Procuradoria-Geral do Estado, Conselhos Regionais;

- b) de arguição indireta de inconstitucionalidade, exclusivamente, em sede de recurso extraordinário, observados os pressupostos definidos nos respectivos códigos de processo e no regimento interno da Corte;
- c) de crimes praticados pelo Presidente da República, Procurador Geral da República, Presidentes dos Tribunais Superiores e Presidente do Tribunal de Contas da União, quando praticados no exercício das funções;
- d) da legalidade do pedido de extradição;
- e) presidir as sessões de julgamento de *impeachment* no Congresso;
- f) conflito de competência entre os Tribunais Superiores;
- g) arguição de intromissão indevida entre os Poderes, promovida pelo representante do Poder prejudicado.

Os membros do Supremo Tribunal Federal terão dedicação exclusiva e permanente, não sendo permitido o exercício de nenhuma outra atividade durante o período do mandato.

11. CONCLUSÃO

Ante o exposto, uma reforma constitucional desta natureza ampliaria a credibilidade internacional do País, a confiança na Justiça e maior sentimento de respeito à Constituição Federal; levaria a Nação a ter um Supremo Tribunal mais independente, efetivamente guardião da Constituição, mais maduro, mais plural e dinâmico, composto por juízes de reconhecidas condutas ilibadas e efetivo saber jurídico, com suas condições financeiras já definidas e com mais capacidade de manter o controle institucional do Poder Judiciário no campo da prestação jurisdicional, pelo exemplo de suas decisões, propiciando a devida e eficaz segurança jurídica, fator que mais influencia no desenvolvimento econômico do Estado. Elidiria as indevidas e prejudiciais intromissões dos poderes nas funções e competências um do outro. Garantiria a estabilidade política e a independência do Poder Executivo

no continuado exercício da necessária governabilidade, com o devido respeito à deliberada vontade popular manifestada por meio do voto, concorrendo, continuamente, para o bem-estar e a paz social.

12. REFERÊNCIAS

- BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988*.
- BRITO, Ricardo; FERNANDES, Adriana. Em 13 anos, salário do serviço público subiu três vezes mais que o privado. *A TARDE*, de 01.10.2016, por Estadão Conteúdo, São Paulo.
- CANOTILHO, J. J. Gomes Canotilho. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7 ed. Coimbra: Almedina, 2000
- CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. *Justiça em Números 2018: ano-base 2017*. Conselho Nacional de Justiça – Brasília: CNJ, 2018. Acesso em: 02 de jan. 2021.
- CORONATO, Marcos; IMÉRCIO Aline. Brasil gasta demais com funcionários públicos. *Época*. 02 out. de 2014. Disponível em <<https://epoca.globo.com/ideias/noticia/2014/10/brasil-gasta-demais-com-bfuncionarios-publicosb.html>>. Acesso em: 02. jan. 2021.
- FERNANDES, Adriana. Gastos com inativos nos Estados vão a R\$ 77 bi. *A Tarde*. 01. out. 2016.
- IBGE – INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. Censo 2010. Disponível em: <<https://censo2010.ibge.gov.br/noticias-censo.html?view=noticia&id=1&idnoticia=2971&busca=1&t=estadimunic-2014-45-muni-cipios-tinh-am-politica- protecao-m ulheres-vitim as-violencia -do-mestica-atu alizado>> Acesso em 04 de jan 2021.
- PAMPLONA, Nicola. Na crise, só salário de servidor cresce, e distância para setor privado é recorde. *Folha de São Paulo*, 17. mai. 2019.
- QUEIROZ, Antônio Augusto de. Reflexões sobre a previdência complementar do servidor. Consultor Jurídico. 17 fev de 2015. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2015-fev-17/antonio-queiroz-reflexoes-previdencia-complementar-se-rvidor>>. Acesso em: 04 de jan. 2021.
- VASCONCELLOS, Fábio. Na relação com o PIB, Judiciário brasileiro custa quatro vezes o registrado na Alemanha. *O Globo*, 11 de ago. 2015. Disponível em: <https://blogs.oglobo.globo.com/na-base-dos-dados/post/custo-relativo-ao-pib-do-judiciario-brasileiro-e-quatro-vezes-o-registrado-na-alemanh-a.html>

XIII

Contratación pública: el nudge como herramienta

Public procurement: nudge as a tool

*Daniel Terrón Santos**

RESÚMEN: La contratación pública ha pasado a ser una herramienta con la que alcanzar fines públicos distintos de los inicialmente previstos, hasta el punto de generar un probable encarecimiento del precio del contrato, en un uso desconocido, en principio, en los servidores públicos, como es el de motor económico. En su conjunto se presenta como si una actividad de fomento se tratase, pero distinta de la tradicionalmente empleada por la Administración Pública. Cuestiones que es inevitable abordar, sin perder de vista la disyuntiva acerca del cumplimiento de los principios de eficacia y eficiencia que debe revestir la actividad de toda Administración, más si cabe en el ámbito específico de la contratación pública.

PALABRAS CLAVE: contratos públicos, actividad de fomento, nudging, transversalidad, eficacia, eficiencia.

ABSTRACT: Public procurement has become a tool for achieving public purposes other than those initially envisaged, to the point of generating a likely increase in the price of the

(*) Doctor en Derecho por la Universidad de Salamanca, Profesor Doctor en su Facultad de Derecho. Docente en el Grado de Ciencias Políticas y Administración Pública y Director del Curso del INAP sobre Nuevos Retos de la Contratación Pública, así como de la ECLAP sobre contratos públicos. La contratación pública constituye una de sus líneas principales de investigación, integrada dentro de la actividad de la Administración Pública.

contract, in a use unknown, in principle, to public servants, as is the economic engine. As a whole, it is presented as if it were a promotional activity, but different from the one traditionally used by the Public Administration. Issues that must be addressed, without losing sight of the question of compliance with the principles of effectiveness and efficiency that must be addressed by any administration, especially in the specific area of public procurement.

KEYWORDS: public contracts, public promotion activity, nudging, transversality, effectiveness, efficiency.

SUMARIO: 1 Introducción. 2 Contratación Pública: nudge ¿la nueva actividad de Fomento? 3 La transversalidad en los contratos públicos: la positivización del nudge. 4 Perspectiva social y ambiental en el objeto del contrato. 5 Los pliegos: el eje del nudging. 6 Selección del contratista: una perspectiva transversal. 7 Especial atención a la adjudicación y ejecución del contrato. 8 Conclusión: eficacia, eficiencia y nudging, un no tan difícil equilibrio. 9 Bibliografía.

1. INTRODUCCIÓN

Siendo una herramienta tradicional, la contratación pública, ha visto como en los últimos años ha sido objeto de un cambio de paradigma importante que hace so sólo preciso, sino imprescindible, analizar el texto legal desde la perspectiva del *nudge*. La Unión Europea, al aprobar las Directivas 2014/24/UE, 2014/25/UE, y 2014/23/UE, finalizó con la revisión y modernización de las normas sobre contratación pública, con los objetivos difíciles de enmarcar dentro de una actividad pensada para proveer de bienes y servicios a las Administraciones y, a los sumo, prestar indirectamente servicios públicos a través de las concesiones. Al añadir entre sus objetivos incrementar la eficiencia del gasto, la participación de PYMES en la contratación pública, así como facilitar que los Poderes Públicos empleen la contratación en apoyo de objetivos sociales comunes, incluyendo una integración adecuada de requisitos sociales y medioambientales, más allá de aquellos que son impuestos por las normas vigentes sobre la materia, se produce un giro en la conceptualización de esta actividad pública.

La Directiva 2014/24/UE destaca el **carácter estratégico** de la contratación pública como medio de consecución de políticas sociales y ambientales¹, siguiendo el principio de horizontalidad o transversalidad de la protección del medio ambiente, de acuerdo con el art. 11 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea –antiguo art. 6 TCE-². A estas referencias ambientales, ya incluidas en las Directivas de 2004, se añaden otras nuevas como el control de las obligaciones aplicables en materia medioambiental en la ejecución de los contratos, o la incorporación del coste del ciclo de vida de un producto³, servicio u obra como criterio de adjudicación del contrato; criterios que han de estar relacionados con la prestación objeto del contrato, puesto que, en otro caso, podrían ser contrarios a la libre competencia y a la igualdad de trato.

Con la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público (LCSP en adelante)⁴, por la que se trasponen las directivas

-
1. Precisamente es aquí donde se aprecia de forma directa la presencia de lo que se ha dado en denominar *nudge*, procurando así que la “nueva Administración” utilice todas las herramientas que posee, entre las que se incluye la contratación pública, para perseguir genéricamente el “buen gobierno” –llamado gobernanza– y procurar alcanzar una serie de resultados y tendencias entre las que, por supuesto, se incluyen las cuestiones ambientales y sociales.
 2. Expresamente se determina que *las exigencias de la protección del medio ambiente deberán integrarse en la definición y en la realización de las políticas y acciones de la Unión, en particular con objeto de fomentar un desarrollo sostenible*.
 3. Este concepto sirve para positivar de forma rotunda otra de las novedosas exigencias comunitarias: la economía circular. Si con algo podemos poner en relación a esta figura, sin lugar a dudas es con la sostenibilidad, dado su principal objetivo, que no es otro que procurar que no se pierda el valor de los productos, materiales y recursos (agua, energía, etc.), de forma que éste, una vez que entra a formar parte del ciclo económico no salga del mismo, de modo que se reduce la generación de residuos a niveles aceptables. Esto es la génesis de una nueva economía, caracterizada por la pérdida del tradicional carácter lineal que ha revestido a esta. Así se apuesta decididamente por lo que se ha dado en denominar «cerrar el ciclo de vida» de productos, servicios, residuos, materiales, tan fundamentales algunos de ellos como puedan ser el agua y la energía, lo que además hace necesario amparar bajo el paraguas de una perspectiva medioambiental a esta nueva realidad económica. A modo de resumen, la economía circular podría definirse como el punto donde confluyen los aspectos ambientales con los económicos.
 4. Debe tenerse en cuenta, en su caso, la incidencia puntual sobre el texto de la Ley de la Orden HFP/1298/2017, de 26 de diciembre, por la que se publican los límites de los

comunitarias sobre la materia, se interiorizan los objetivos de las Directivas, tal como expresa su Exposición de Motivos (Apdo. II), al afirmar con claridad que *los mismos son lograr una mayor transparencia en la contratación pública y conseguir una mejor relación calidad-precio, y para lograr éste último, se añade, se establece la obligación de los órganos de contratación de velar por que el diseño de los criterios de adjudicación permita obtener obras, suministros y servicios de gran calidad, concretamente mediante la inclusión de aspectos cualitativos, medioambientales, sociales e innovadores vinculados al objeto del contrato.*

2. CONTRATACIÓN PÚBLICA: “NUDGE” ¿LA NUEVA ACTIVIDAD DE FOMENTO?

Como es preciso todo sistema de contratación, algo que no desconoce el actual de la LCSP, se caracteriza necesariamente por tener que ser más eficiente, transparente e íntegro que el anterior, en aras de mejorar el cumplimiento de los objetivos públicos⁵. Luego lo que vamos a observar es en el fondo una transformación precisamente de estos objetivos públicos y de los medios para alcanzarlos, al menos de la forma de emplearlos, distinta de la tradicional.

Por otra parte, “nudge” es un término anglosajón cuya traducción libre equivale a “pequeño empujón”, es decir, un “toque”, un impulso que consigue, al menos lo intenta, producir efectos en el sentido deseado. Luego la nueva normativa de contratación, en un sentido cierto –medioambiental en el caso que nos ocupa-, no es más, tampoco menos, que una estrategia de intervención pública dirigida a orientar inercialmente las decisiones en la línea considerada correcta por el poder público y el *establishment*, sin recurrir a la coacción ni

distintos tipos de contratos a efectos de la contratación del sector público a partir del 1 de enero de 2018 (BOE del 29).

5. *Vid.* Exposición de Motivos –Preámbulo– Apartado II.

a los incentivos económicos⁶. *No se trata si no de encauzar los comportamientos hacia el logro de determinados objetivos públicamente deseables, sin forzar la libertad ni la autonomía de las personas, ni de las instituciones* (Almonacid Lamelas, 2013)

Dicho de otro modo, nos encontramos ante la ya conocida actividad de fomento de los poderes públicos, de antiguo definida como *la acción de la Administración encaminada a proteger o promover aquellas actividades, establecimientos o riquezas debidas a los particulares y que satisfacen necesidades públicas o se estiman de utilidad general, sin usar de la coacción ni crear servicios públicos* (Jordana De Pozas, 1949: 41-54) o por (Garrido Falla, 1952: 266) *aquella actividad administrativa que se dirige a satisfacer indirectamente ciertas necesidades consideradas de carácter público protegiendo o promoviendo, sin emplear coacción, las actividades de los particulares o de otros entes públicos que directamente las satisfacen*, pero alejada de los sistemas y mecanismos tradicionales de la misma.

En este punto nada nuevo parece que suponga la teoría del nudge de lo que a mediados del siglo XX ya apuntaba la doctrina administrativista patria. Ahondando en la otra de Thaler, el punto diferenciador lo encontramos, parcialmente, todo hay que decirlo, en el específico componente económico. En tanto que desde la

6. Como es bien sabido, la teoría nudge saltó a la fama mundial en 2008 con el lanzamiento del libro *Nudge: Improving decisions about Health, Wealth and Happiness*, de RICHARD THALER y CASS SUNSTEIN, en su edición en papel de 2017, Taurus, editado con el título "Un pequeño empujón (nudge): el impulso que necesitas para tomar las mejores decisiones en salud, dinero y felicidad". Tal ha sido el impacto. Pero lo más importante, sin duda alguna, ha sido el seguimiento y aplicabilidad de la teoría, desde un primer momento, inicialmente en Estados Unidos y Reino Unido, sobre todo dentro del sector privado y luego adaptado a la sanidad pública y campos afines, pero se ha terminado por imponer, cierto es que mayoritariamente en el ámbito político, para procurar la consecución de objetivos de política interna. Este concepto, teoría, se basa en que el refuerzo positivo y las sugerencias indirectas son medios eficaces para terminar logrando, sin acudir a la imposición del cumplimiento forzoso, influir en las motivaciones, incentivos y toma de decisiones de grupos e individuos por igual. Se abandona la idea de que la forma más eficaz de lograr un comportamiento es la orden directa, la legislación, o la propia ejecución de la decisión previamente adoptada sin influencia externa alguna.

perspectiva administrativista, se contemplaba la posibilidad, no siempre positivada, de intervención pública directa mediante aportaciones económicas tales como ayudas, becas, subvenciones, etc., algo que descarta el nudge, donde el poder público coadyuva pero siempre de forma indirecta, procurando que sea el sujeto privado el que cambie su comportamiento, ciertamente por tener en ciernes un resultado positivo, una recompensa, como pueda ser la adjudicación de un contrato, como consecuencia de un mayor grado de cumplimiento de medidas medioambientales, no obligatorias, o de otros comportamientos facultativos en ese mismo ámbito.

Esto lleva a plantearnos si la teoría del nudge no equivale a la búsqueda de un término medio entre la inhibición y el intervencionismo público, o lo que es lo mismo, acomodar la libertad de licitador al interés público a través de una influencia indirecta sobre su voluntad, *para que quiera lo que conviene para la satisfacción de la necesidad pública de que se trate*⁷.

Llámeselo fomento, en su concepción carente de intervención pública directa, o nominado como nudge, lo cierto es que la gobernanza va a encontrarse fuertemente influenciada por estos enfoques de influencia pública indirecta, que, sin duda alguna, van a innovarla. Empleando términos manidos, se persigue el siempre deseable “buen gobierno”, como también se hace con otro tipo de actuaciones más concretas como pueda ser la implantación de la administración electrónica⁸.

Tradicionalmente se ha mostrado sumamente eficaz el empleo de técnicas pensadas para favorecer la superación de las *tentaciones negativas* que se presentan a los seres humanos en nuestros procesos

7. DE LA CUETARA MARTINEZ, J.M.: "Revisión de la noción española del fomento", Revista Internacional de Ciencias Administrativas, Vol. XLV-1979, núm. 1, pp. 29-35.

8. La administración electrónica o «eGovernment» se define como la utilización de las tecnologías de la información y la comunicación (TIC) en las administraciones públicas, asociada a cambios en la organización y nuevas aptitudes del personal. El objetivo es mejorar los servicios públicos, reforzar los procesos democráticos y apoyar a las políticas públicas. Vid. Comunicación de la Comisión, de 26 septiembre 2003, al Consejo, al Parlamento Europeo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de

de toma de decisiones. Nos venos en la obligación de hacer nuestra la reflexión conforme la cual *tendencias a las aproximaciones cortoplacistas, a la falta de establecimiento de prioridades, al despilfarro, etc., pueden ser atajadas más eficazmente si se utilizan mecanismos de autocontrol, apoyados en la filosofía del “empujoncito”. La tendencia a reproducir comportamientos ajenos puede ser una ayuda, si enfatizamos los correctos. La gestión de la información en las organizaciones que componen el ámbito local puede ser determinante a la hora de implementar esos mecanismos de autocontrol. Junto a las rigurosas prohibiciones (pocas y muy cargadas de razón) hay que establecer mecanismos que garanticen que las buenas prácticas son puestas en el escaparate y las malas censuradas. La reflexión vale tanto para políticos como para funcionarios* (Almonacid Lamelas, 2013). Defectos que no se solucionan normativamente. Sirva de ejemplo el texto del Estatuto Básico del Empleado Público, que nunca se ha terminado por cumplir en su totalidad, aun reconociendo su buen hacer teórico, o la Ley 3/2015, de 30 de marzo, reguladora del ejercicio de alto cargo, por no decir la propia Ley 19/2013, de 9 de diciembre de Transparencia. Debemos dejar paso a los códigos éticos y, sobre todo a herramientas como la evaluación del desempeño, en lo que supone una aplicación directa del propio *nudge*, que precisamente permite ese salto del papel a la realidad.

Ya se manifestó acertadamente y se recordó (Rivero Ortega y Merino Estrada, 2013 a: 10 y ss., b: 10 y ss.) que *una de las prácticas más rechazables generada en la etapa de “bonanza” y que actualmente irrita y deslegítima, es la de los gastos municipales “irracionales”: edificios faraónicos y gastos suntuarios. Aeropuertos innecesarios o paradas de AVE en los terrenos del sobrino*. No es cuestión de establecer rigurosas normas reguladoras, o ahondar en la potestad de control o policía de la Administración, al fin y al cabo, sería redundar en lo mismo. En definitiva, la norma, per se, no cambia conductas, como tampoco la

las Regiones – El papel de la administración electrónica en el futuro de Europa [COM (2003) 567 final].

licitación electrónica conseguirá acabar con la contratación pública fraudulenta, aun cuando se cumpla escrupulosamente el nuevo procedimiento automático y transparente diseñado con tal fin⁹.

Dado que las normas ni pueden, ni deben desaparecer, no cabe ningún reproche si afirmamos que el *nudge* se convierte en el complemento ideal de las mismas. Bien entendido, previene gastos injustificados, procura una contratación y un manejo de las partidas de gastos en base a prácticas deseables y transparentes, sin olvidar que dada la economía de escala en la que se mueve la Administración, casi siempre debería pagar menos que lo que pagaría un particular por el mismo producto.

Dicho esto, es difícil no entender que el *nudge* comprende un componente económico, lo que hace que se confunda, al menos hay riesgo de que así sea, con la tradicional actividad de fomento. Pagar más por el “mismo producto”, puede verse sin duda alguna como un mecanismo de ayuda económica, aunque pueda considerarse indirecta, dada la contraprestación de bienes y servicios existente.

No obstante, el componente económico del *nudge* hay que verlo y entenderlo desde la perspectiva de la eficacia y la eficiencia, ya que cuando hablamos de Administración y gasto público, no puede ser de otra manera. Como planteábamos al principio de este texto, pudiera parecer complicado defender que la Administración pague más por lo mismo. Prima facie, nos encontraríamos con la oposición frontal, no sólo de la opinión pública, si no muy probablemente de los órganos interventores del gasto público. Pero ambos conceptos, eficacia y eficiencia, también han sufrido considerables mutaciones en los últimos tiempos, no tanto en su conceptualización como en la aplicación efectiva de éstos a la realidad económica y social actual por extensión con una manifestación económica cierta, que apunta hacia

9. Sólo queremos apuntar aquí de forma muy somera, que el algoritmo cuando menos corre el riesgo de ser el nuevo “ente” corrupto, o al menos debería considerársele susceptible de serlo, debiendo merecer todos los desvelos regulatorios o de cualquier otro tipo que se puedan mostrar eficaces para evitar o corregir tal circunstancia.

una mejor interpretación de la eficacia y eficiencia como medios para lograr el interés público.

No debemos perder de vista que el medioambiente se ha terminado por convertir en un parámetro transversal de eficiencia, que cada área social debe cumplir para lograr satisfacer sus objetivos, por lo que debe *concebirse de tal forma sus principios de protección y recomposición como el camino adecuado para poder hacer de las metas un hecho satisfactorio* (Lucero Pantoja, 2018). Tradicionalmente, el derecho y la economía han sido las áreas más conscientes de esta realidad, transformándose continuamente para lograr satisfacer la armonía social en un sistema de intercambio mundial y condiciones de escasos recursos.

Aunque no siempre fue así, hoy todas las construcciones del modelo económico y jurídico evitan entrar en contradicción frente a los planteamientos ambientales, para así profundizar en el objetivo concreto que se persigue tras las estructuras en formación del derecho ambiental. Tanto es así que la sensibilidad hacia el medio ambiente impregna, prácticamente, sino toda Ley, aunque quizás la herramienta más destacable para su protección, claramente dirigida hacia la sostenibilidad, sea la inclusión de criterios ambientales en aquellos ámbitos donde imperan otros principios.

Esta transformación no es precisamente nueva. Los primeros sesgos de cambio los encontramos en la legislación sobre contratación aparecida tras la C.E., máxime tras la incorporación de España a la Unión Europea¹⁰. La ímproba labor de la Comisión Interministerial

10. Una primera pincelada la encontramos en la Ley 11/1997, de 24 de abril, de Envases y Residuos de Envases, que estableció para las Administraciones públicas la *obligación de promover el uso de materiales reutilizables y reciclables en la contratación de obras públicas y suministros* (Disposición Adicional 13ª). Cuestión a la que, en el ámbito del Ministerio de Medio Ambiente, dio cumplimiento la Orden Ministerial de 14 de octubre de 1997, por la que se fijaban los criterios de modificación de los Pliegos de Cláusulas Administrativas Particulares que habían de regir la contratación en el Ministerio de Medio ambiente para incluir la valoración ambiental como exigencia objetiva de resolución de los concursos que se convoquen (derogada por Orden MAM/2116/2007, de 10 de julio, sobre requisitos y criterios medioambientales a

para la Incorporación de Criterios Ambientales en la Contratación Pública, terminaría dando sus frutos¹¹, sobre todo a raíz de la Ley 30/2007, de 30 de octubre, de Contratos del Sector Público¹².

El siguiente salto cuantitativo, pero sobre todo cualitativo, lo da el Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre. Este texto,

introducir en los pliegos de cláusulas administrativas que rijan en los contratos del Ministerio de Medio Ambiente y los Organismos Públicos de él dependientes). Por su parte, la Ley 10/1998, de 21 de abril, de Residuos, vino a obligar a las Administraciones Públicas a *promover el uso de materiales reutilizables, reciclables y valorizables, así como de productos fabricados con material reciclado que cumplan las especificaciones técnicas requeridas, en el marco de la contratación pública de obras y servicios* (art. 26.2), y la Ley 37/2003, de 17 de noviembre, del Ruido, determinó que *las Administraciones Públicas promoverán el uso de maquinaria, equipos y pavimentos de baja emisión acústica, especialmente al contratar las obras y suministros* (Exposición de Motivos -IV-).

11. Tras su creación por Acuerdo de 22 de mayo de 2006, fue la sede en la que se gestó el Plan de Contratación Pública Verde de la Administración General del Estado y sus Organismos Públicos y las Entidades Gestoras de la Seguridad Social, aprobado por Acuerdo del Consejo de Ministros de 11 de enero de 2008, y publicado en la Orden PRE/116/2008, de 21 de enero.
12. Este nuevo texto legal tuvo por finalidad incorporar a nuestro ordenamiento la Directiva 2004/18/CE, incluyendo con normalidad los criterios ambientales en los procesos de contratación. Con carácter previo, ya en la STJUE de 17 de septiembre de 2002, conocida como Sentencia Concordia, comentada acertadamente por Martínez Pallares, 2004: 161-171, se analizaba *la validez de incluir entre los criterios de adjudicación del contrato la organización del empresario en materia de calidad y de medio ambiente (debían concederse puntos adicionales por un conjunto de criterios cualitativos y por un programa de conservación del medio ambiente acreditados mediante certificación) y la reducción de las emisiones de óxido de nitrógeno o del nivel de ruido de los vehículos (criterios de naturaleza ecológica) se afirma que:*

“(…), en el marco de un contrato público relativo a la prestación de servicios de transporte urbano en autobús, la entidad adjudicadora decide adjudicar un contrato al licitador que ha presentado la oferta económicamente más ventajosa, puede tener en cuenta criterios ecológicos, como el nivel de las emisiones de óxidos de nitrógeno o el nivel de ruido de los autobuses, siempre que tales criterios estén relacionados con el objeto del contrato, no confieran a dicha entidad adjudicadora una libertad incondicional de elección, se mencionen expresamente en el pliego de condiciones o en el anuncio de licitación y respeten todos los principios fundamentales del Derecho comunitario y, en particular, el principio de no discriminación. 2) El principio de igualdad de trato no se opone a que se tomen en consideración criterios relacionados con la protección del medio ambiente, como los controvertidos en el asunto principal, por el mero hecho de que la propia empresa de transportes de la entidad adjudicadora sea una de las pocas empresas que pueden ofrecer unos vehículos que cumplan los criterios mencionados”

según contiene su propio art. 1, entre otros fines, perseguía, *asegurar una eficiente utilización de los fondos destinados a la realización de obras, la adquisición de bienes y la contratación de servicios mediante la exigencia de la definición previa de las necesidades a satisfacer, la salvaguarda de la libre competencia y la selección de la oferta económicamente más ventajosa*¹³.

Por tanto, pagar más por lo mismo, no puede considerarse como una ayuda encubierta o indirecta, en el mejor de los casos, sino que se trata de una mera consecuencia del *nudge*, en tanto que lo que ocurre es que el cumplimiento de los fines que la Administración persigue por parte de los particulares va a encarecer el coste de un producto, sobrecoste que se va a trasladar al precio del mismo. Nada nuevo aportamos al decir que los productos ambientalmente sostenibles son más caros de producir que aquellos que no lo son. Pero a la vez, dado que los particulares adecúan su comportamiento a lo que la Administración previamente ha determinado como objetivos deseables, implica que ésta tenga que destinar menos recursos públicos directos al mismo fin. Por ello, habrá que elaborar un análisis que comprenda el sobrecoste de la nueva contratación y lo ponga en relación con el previsible ahorro inversor de la Administración en aquellos campos donde el *nudge* ha conseguido que los sujetos se adecuen “voluntariamente” a estándares o parámetros públicamente deseables. Sólo de esta manera podremos hablar realmente de eficiencia en el *nudge*.

13. Todo ello directamente relacionado con la calidad del medio ambiente y, sobre todo, con el uso de los denominados recursos naturales. En definitiva, se procura dar una definición al producto, obra o servicio que el adjudicador quiere/necesita adquirir desde una perspectiva ambiental. Definición que estará caracterizada por la ausencia de influencias, siendo su único límite el respeto a los principios y normas, tanto comunitarias como nacionales, sobre la materia. En todo caso habrá que respetar la normativa sobre libre competencia y transparencia en los procedimientos de contratación; pero haciéndolo desde una perspectiva ambiental, de tal forma que quede vinculado el objeto del contrato con los criterios ambientales, utilizando conceptos y justificaciones relacionadas con el desarrollo sostenible y el medio ambiente. También sienta las bases de las prohibiciones de contratar relacionadas con el medioambiente, siendo pionera en incorporar cuestiones ambientales en relación con la capacidad y solvencia de los empresarios.

Obviamente hay un riesgo que a simple vista a nadie se le debe escapar. Los números son empíricos y, cuando el sobrecoste sea mayor que el ahorro de inversión, cuestión aparte es lo complicado de determinar estos extremos y por tanto poder llevar a cabo la operación, será más que cuestionable poder hablar de eficiencia, debiendo basar el comportamiento público en otros principios.

3. LA TRANSVERSALIDAD EN LOS CONTRATOS PÚBLICOS: LA POSITIVIZACIÓN DEL NUDGE

Con todo, es mucho más profusa la redacción de la legislación de contratación pública, al incluir a lo largo de todo su articulado referencias directas a este concepto, cierto es que sin nombrarlo, pero respondiendo perfectamente al tipo que hemos detallado. No hay más que detenerse en el propio art. 1 de la Ley de Contratos del Sector Público, relativo al objeto y finalidad de la misma, que proclama rotundamente, conforme al Derecho europeo y la trascendencia actual de la cuestión –empujón mediante-, la incorporación legal de los aspectos medioambientales (y también de los sociales, aunque estos no son objeto de este trabajo), al precisar que, *en toda contratación pública se incorporarán de manera transversal y preceptiva criterios sociales y medioambientales siempre que guarden relación con el objeto del contrato, en la convicción de que su inclusión proporciona una mejor relación calidad-precio en la prestación contractual, así como una mayor y mejor eficiencia en la utilización de los fondos públicos.*

Precisamente el recurso a la transversalidad, uno de los conceptos más mencionados, pero menos comprendidos y abordados en los procesos de gestión social y ambiental¹⁴, es lo que caracteriza el nuevo texto de contratación pública. A nuestro juicio, *nudge* y

14. Contemplar el medio ambiente desde una perspectiva transversal implica que sus valores, principios y normas, contenidos tanto en instrumentos internacionales como, sobre todo, en la legislación interna de los Estados, nutren e impregnan por entero al ordenamiento jurídico.

transversalidad son dos conceptos que indefectiblemente han de ir de la mano. De poco sirve al legislador utilizar la contratación pública para lograr ciertos fines mediatos de carácter ambiental, si ello no supone afectarla transversalmente en todos, o en la mayor parte, de sus aspectos, desde idéntica perspectiva.

Por ello, desde hace algún tiempo, las Administraciones Públicas han comenzado a fomentar el uso y a utilizar ellas mismas instrumentos de mercado, basados en la cooperación con los ciudadanos y las empresas, y no en el cumplimiento obligatorio de las correspondientes normas y actos de las Administraciones Públicas, para alcanzar objetivos y fines de interés general.

No obstante, este es un tema que, por necesario que resulte, no va a carecer de complejidad. Dada la necesaria relación entre los criterios sociales ambientales, así como otros fines mediatos a alcanzar y el propio objeto del contrato, no podemos entender ésta sino es partiendo del hecho cierto de que ambos criterios (principalmente en cuanto se refiere a la adjudicación de los contratos), no pueden ir en contra o suponer un obstáculo a los principios esenciales de la contratación pública –igualdad y no discriminación. Es el propio art. 1 LCSP el que se encarga de establecer esta premisa¹⁵. La finalidad del principio de igualdad es favorecer el desarrollo de una competencia real y efectiva, por lo que impone que todos los licitadores dispongan de las mismas oportunidades al formular sus ofertas y que estas se sometan a las mismas condiciones para todos los licitadores¹⁶; de ahí la necesidad

15 Literalmente el art. 1.3 dispone que *en toda contratación pública se incorporarán de manera transversal y preceptiva criterios sociales y medioambientales siempre que guarde relación con el objeto del contrato, en la convicción de que su inclusión proporciona una mejor relación calidad-precio en la prestación contractual, así como una mayor y mejor eficiencia en la utilización de los fondos públicos*. Tampoco podemos olvidarnos del art. 132 LCSP, en la parte dedicada a la adjudicación de los contratos (teniendo en cuenta que en la Directiva 2014/24/UE se establecen en su art. 18 los principios aplicables a toda la contratación, como afirma la STJUE de 16 de septiembre de 2013, T-2/07, España/Comisión).

16. Así pueden verse las Sentencias del TJUE de 12 de marzo de 2015, C-538/13, y de 14 de diciembre de 2016, C-171/15, entre otras muchas.

de utilizar la incorporación de criterios sociales y ambientales en el objeto del contrato de forma positiva, nunca como obstáculos para la igualdad y la libre competencia¹⁷.

De hecho, las Entidades del sector público valorarán, entre otras, la incorporación de consideraciones sociales, medioambientales y de innovación como aspectos positivos en los procedimientos de contratación pública, en los términos previstos en la propia Ley –vid. art. 28.2-. Ya se puso de manifiesto que *es posible una contratación pública sostenible que combine adecuadamente criterios económicos con criterios sociales y ambientales*, (Vara Arribas, 2008: 128), siendo reafirmada la idea posteriormente (Pernas García, 2012: 299-323). Así se convierte el medio ambiente en un criterio estratégico para la contratación pública. Luego son tres los conceptos relacionados y presentes en la contratación pública: “*green nudge*”, “*transversalidad*” y “*uso estratégico*”.

También incide de manera importante en la capacidad del oferente, al incluirse la cuestión ambiental tanto como la social en el contenido de los requisitos que ha de cumplir para poder ser contratista¹⁸. En relación con la capacidad para contratar, la LCSP establece una serie de prohibiciones de contratar que impiden hacerlo a las personas en quienes concurran determinadas circunstancias, entre

17. Tanto es así, que el propio texto del art. 18 de la Directiva 2014/24/UE, estipula que *los Estados miembros tomarán las medidas pertinentes para garantizar que, en la ejecución de contratos públicos, los operadores económicos cumplen las obligaciones aplicables en materia medioambiental, social o laboral establecidas en el Derecho de la Unión, el Derecho nacional, los convenios colectivos o por las disposiciones de Derecho internacional medioambiental, social y laboral enumeradas en el anexo X*. Es decir, el medioambiente no sólo sirve claramente como criterio de selección, entendiendo que quienes no cumplen las obligaciones ambientales vulneran pues las propias condiciones de igualdad entre licitadores, sino que afecta igualmente a la transparencia, en tanto que la contratación, en sus documentos (pliegos), tiene que contemplar expresamente el cumplimiento de la obligación ambiental para todos los licitadores.

18. En todo caso se deben cumplir los requisitos que se explicitan –art. 65 LCSP-, entre los que se incluyen que tengan plena capacidad de obrar, no estén incurso en alguna prohibición de contratar, y acrediten su solvencia económica y financiera y técnica o profesional (o, en los casos en que así lo exija la Ley, se encuentren debidamente clasificadas).

las que se incluyen: *haber sido condenadas mediante sentencia firme por delitos relativos a la **ordenación del territorio y el urbanismo, la protección del patrimonio histórico y el medio ambiente** delitos contra los **derechos de los trabajadores, prevaricación, malversación, negociaciones prohibidas a los funcionarios, blanqueo de capitales** (prohibición que alcanza a las personas jurídicas que sean declaradas penalmente responsables, y a aquellas cuyos administradores o representantes, de hecho o de derecho, vigente su cargo o representación y hasta su cese, se encontraran en la situación mencionada), y haber sido sancionadas con carácter firme por infracción grave en materia de integración laboral y de igualdad de oportunidades y no discriminación de las personas con discapacidad y muy grave en **materia medioambiental** de conformidad con lo establecido en la normativa vigente¹⁹.*

Igualmente impide contratar, haber incumplido las cláusulas que son esenciales en el contrato, incluyendo las condiciones especiales de ejecución establecidas de acuerdo con lo señalado en el art. 202, *cuando dicho incumplimiento hubiese sido definido en los pliegos o en el contrato como infracción grave, concurriendo dolo, culpa o negligencia en el empresario, y siempre que haya dado lugar a la imposición de penalidades o a la indemnización de daños y perjuicios²⁰. Este precepto establece que los órganos de contratación puedan determinar condiciones especiales en relación con la ejecución del contrato, siempre que estén vinculadas al objeto del contrato, no sean directa o indirectamente discriminatorias, sean compatibles con el derecho comunitario y se indiquen en el anuncio de licitación y en los pliegos²¹.*

19. Art. 71.1, letras a y b).

20. Art. 71.2.c).

21. Será obligatorio establecer en el Pliego de Cláusulas Administrativas Particulares al menos una de las condiciones especiales de ejecución de entre, en especial, las relativas a consideraciones relacionadas con la innovación o de tipo medioambiental, entre otras. Las prohibiciones de contratar afectan también a aquellas empresas de las que, por razón de las personas que las rigen o de otras circunstancias, pueda presumirse que son continuación o que derivan, por transformación, fusión o sucesión, de otras empresas en las que hubiesen concurrido aquellas.

En cuanto a los efectos de las anteriores, el art. 72 señala que la prohibición de contratar por las causas previstas en el art. 71.1, a y b, se apreciará directamente por los órganos de contratación, cuando la sentencia o la resolución administrativa se hubiera pronunciado expresamente sobre su alcance y duración, subsistiendo durante el plazo señalado en las mismas; en el caso de que la sentencia o la resolución administrativa no contengan pronunciamiento sobre el alcance o duración de la prohibición de contratar y en los supuestos del art. 71.2 el alcance y duración de la prohibición deberá determinarse mediante un procedimiento administrativo instruido al efecto (regulado en el mismo precepto). En los casos en que por sentencia penal firme así se prevea, la duración de la prohibición de contratar será la prevista en la misma, si no se ha establecido plazo, esa duración no podrá exceder de cinco años desde la fecha de la condena por sentencia firme; en el resto de los supuestos, el plazo de duración no podrá exceder de tres años²².

Sobre las prohibiciones de contratar y sus efectos, hay de distinguir entre aquellas cuya declaración corresponda al Ministro de Hacienda y Función Pública²³, que producirá efectos en todo el sector público (desde la fecha en que devinieron firmes la sentencia o la resolución), y las del art. 71.2 (cuyos efectos se producen desde la fecha de inscripción en el registro correspondiente), en las que la prohibición de contratar afectará al ámbito del órgano de contratación competente para su declaración (aunque pueden extenderse a todo el sector público correspondiente, según los casos). Prohibiciones de contratar que se comunicarán sin dilación para su inscripción al Registro Oficial de Licitadores y Empresas Clasificadas del Sector Público o el equivalente en el ámbito de las Comunidades Autónomas; y su inscripción caducará a los 3 meses

22. En todo caso, habrá que estar a lo dispuesto en el propio art. 72 en cuanto se refiere a plazos –art. 72.6-, competencia para declarar la prohibición –art. 72.4- y excepciones –art. 72.5-.

23. Vid. art. 73 LCSP.

desde que termine su duración, debiendo procederse de oficio a su cancelación en dicho Registro.

Corresponderá la carga de la prueba de no estar incurso en prohibición de contratar al empresario, pudiendo realizarse mediante testimonio judicial o certificación administrativa, según los casos (art. 85 LCSP). De hecho, entre la documentación que los empresarios interesados en la licitación han de acreditar –mediante declaración responsable– se incluye la de no estar incurso en ninguna prohibición de contratar (art. 140 LCSP).

Por otra parte, para poder contratar se exige a los empresarios acreditar solvencia técnica o profesional, o, si así se prevé, estar clasificados²⁴. Los medios para acreditar la solvencia del empresario varían en función del contrato concreto, haciendo referencia al medio ambiente algunos de los previstos. Así, en los contratos de obras y de servicios, se incluye la indicación de las medidas de gestión medioambiental que el empresario podrá aplicar al ejecutar el contrato (arts. 881.d) y 90.1.f); en el supuesto de contratos de suministro se admiten los certificados expedidos por los institutos o servicios oficiales encargados del control de calidad, de competencia reconocida (art. 89.1.f), en los restantes contratos, se aplica la referencia a las medidas de gestión medioambiental que se podrán aplicar al ejecutar el contrato (art. 91). Los contratos de regulación armonizada (art. 19), exigirán certificados de organismos acreditados para certificar el cumplimiento de las normas de gestión medioambiental, necesariamente referidos al Sistema Comunitario de Gestión y Auditoría Medioambientales (EMAS) de la Unión Europea²⁵, o a otros sistemas

24. Ex art. 65 LCSP.

25. El Registro EMAS es una herramienta de carácter voluntario, diseñada por la Comisión Europea para la inscripción y reconocimiento público de aquellas empresas y organizaciones que tienen implantado un sistema de gestión ambiental que les permite evaluar, gestionar y mejorar sus impactos ambientales, asegurando así un comportamiento excelente en este ámbito. Este reconocimiento, ya sean compañías industriales, PYMES, organizaciones del sector servicios, administraciones públicas, etc., acredita que tienen una política ambiental definida, hacen uso de un sistema de

de gestión medioambiental reconocidos por esta u otras normas de gestión medioambiental basadas en normativa europea o internacional (art. 94 LCSP)²⁶.

Sin que exactamente consistan en una prohibición, lo cierto es que las cláusulas sociales como criterios de adjudicación art. 145 (criterios cualitativos), hasta tal punto que se terminan por convertir en una prohibición “de facto”. Cuando se estipula que las características sociales del contrato se referirán, entre otras, a las siguientes finalidades: al fomento de la integración social de personas con discapacidad, personas desfavorecidas o miembros de grupos vulnerables entre las personas asignadas a la ejecución del contrato y, en general, la inserción sociolaboral de personas con discapacidad o en situación o riesgo de exclusión social; la subcontratación con Centros Especiales de Empleo o Empresas de Inserción; los planes de igualdad de género que se apliquen en la ejecución del contrato y, en general, la igualdad entre mujeres y hombres; el fomento de la contratación femenina; la conciliación de la vida laboral, personal y familiar; la mejora de las condiciones laborales y salariales; la estabilidad en el empleo; la contratación de un mayor número de personas para la ejecución del contrato; la formación y la protección de la salud y la seguridad en el trabajo; la aplicación de criterios éticos y de responsabilidad social a la prestación contractual; no se está sino reivindicando tal carácter.

Esto hay que ponerlo en relación con el art. 146 LCSP, que, si bien de forma expresa no recoge ninguna cláusula en tal sentido –social y laboral-, no deja de ser la norma que determina la aplicación de los criterios de adjudicación. Precisamente en ese sentido, tanto

gestión medioambiental y dan cuenta periódicamente del funcionamiento de dicho sistema a través de una declaración medioambiental verificada por organismos independientes. Con el logotipo EMAS, se garantiza la fiabilidad de la información dada por dicha empresa.

26. En estos supuestos, la acreditación de la gestión ambiental reconocida se acredita mediante el correspondiente certificado, no siendo necesario realizar ningún otro trámite adicional. Resumiendo, la obtención o distinción con un determinado logotipo terminará por servir de acreditación al respecto.

cuando solo se utilice un criterio de adjudicación –este deberá estar relacionado con los costes-, como cuando se utilicen una pluralidad de ellos, se dará preponderancia a aquellos que hagan referencia a características del objeto del contrato que puedan valorarse mediante cifras o porcentajes obtenidos a través de la mera aplicación de las fórmulas establecidas en los pliegos. Evidentemente, el cumplimiento de las retribuciones cumpliendo convenio, las cuotas de personas con discapacidad contratadas, los planes de igualdad, número de mujeres, etc... son todas cuestiones cuantitativas, por tanto con ese carácter preponderante al que hace referencia el legislador.

Es más, si nos detenemos en el texto del propio art. 147 –criterio de desempate-, apreciamos como los órganos de contratación podrán establecer en los pliegos de cláusulas administrativas particulares criterios de adjudicación específicos y entre ellos Proposiciones presentadas por aquellas empresas que, al vencimiento del plazo de presentación de ofertas, tengan en su plantilla un porcentaje de trabajadores con discapacidad superior al que les imponga la normativa.

Quizá los términos nudge y uso estratégico son los más coincidentes, sin perjuicio de que este último puede atender también a otras definiciones, aunque aplicado a la materia ambiental en la contratación supone emplear los contratos públicos para procurar objetivos ambientalmente deseables, lo que lo convierte en una auténtica actividad de fomento o nudge. Transversalidad, sin embargo es un concepto, obviamente con relación directa, pero sentido distinto. Más bien, hace referencia a que no se puede limitar la cuestión ambiental al mero objeto del contrato o al cumplimiento de ciertos requisitos por los licitadores, sino que, muy al contrario, ésta debe estar presente a lo largo de todo el proceso y todos los trámites de la contratación.

4. PERSPECTIVA SOCIAL Y AMBIENTAL EN EL OBJETO DEL CONTRATO

Transversalidad mediante, no podemos dejar de referir que una de las novedades más destacables de la LCSP en relación con la

integración de las consideraciones ambientales en su texto, son los cambios producidos en la regulación del objeto del contrato (cuya importancia para impedir que los criterios ambientales se consideren contrarios al principio de igualdad ya hemos subrayado). Como negar que el objeto de los contratos públicos es uno de sus elementos esenciales. Precisamente es el objeto, por referirse a aquello que ha de realizar el contratista (obras, suministros, prestación de servicios, etc.), lo que permite distinguirlos y establecer su régimen jurídico.

Como consecuencia, la LCSP (art. 99.1) establece que el objeto de los contratos del sector público, igual que en los privados, será determinado, pues las partes han de saber a qué se obligan. Por analogía, el Código Civil (arts. 1261 y 1271 a 1273) obliga a que el objeto de los contratos sea cierto, posible, lícito y determinado; exigencias que, por derivar del Ordenamiento en su conjunto, pueden aplicarse a los contratos públicos, pese a no mencionarse expresamente en la LCSP.

Pero la novedad más destacable introducida por la LCSP en cuanto al objeto del contrato es que se podrá definir en atención a las necesidades o funcionalidades concretas que se pretenden satisfacer, sin cerrarlo a una solución única. Especialmente, se definirán de este modo en aquellos contratos en los que se estime que pueden incorporarse innovaciones sociales, tecnológicas o ambientales que mejoren la eficiencia y sostenibilidad de los bienes, obras o servicios que se contraten. Precisamente es aquí donde se positiviza de forma expresa el *nudge* en la contratación pública.

Al margen de las prohibiciones o restricciones en la contratación vinculadas a cumplimiento de condiciones ambientales o a la ausencia de incumplimientos, la posibilidad por la que el Sector Público pueda actuar a favor de actuaciones sostenibles, de una manera transversal u horizontal, pero de forma directa, qué duda cabe, confiere carácter estratégico (*nudge*) a la contratación pública, de acuerdo con las directrices de la Unión Europea.

Debe acentuar la consideración de los criterios de adjudicación de los contratos como verdadera extensión de la definición del objeto

de éstos, de ahí que volvamos a encontrarnos con la trascendencia de las consideraciones sociales y ambientales, así como de innovación, como uno de tales criterios, y su estrecha relación con la igualdad de trato y la transparencia. Se logra con ello positivizar, entre otros, el manido concepto de economía circular al comprenderlo como una manifestación del green nudge. Al fin y al cabo, su objetivo no es otro que implementar una nueva economía, circular –no lineal-, basada en el principio de «cerrar el ciclo de vida» de los productos, los servicios, los residuos, los materiales, el agua y la energía, todo ello bajo el paraguas de una clara perspectiva medioambiental²⁷.

Viene dado que la contratación pública necesita de un procedimiento determinado, que por la propia naturaleza de la materia, necesariamente va a ser de cierta complejidad²⁸. No hay que olvidar que es preciso procurar la mejor solución para el interés general, apreciando el mismo desde la perspectiva más amplia posible, lo que exige tener en cuenta consideraciones ambientales. Así, entre aquellas actuaciones que resultan preciso para la preparación de los contratos al objeto de lograr la su adjudicación, se encuentren los pliegos de

27. En este sentido, el art. 145.1 LCSP, vincula la adjudicación de los contratos con el empleo de una pluralidad de criterios de adjudicación en base a la mejor relación calidad-precio. Entre ellos, siempre que se encuentre justificado en el expediente, *los contratos se podrán adjudicar con arreglo a criterios basados en un planteamiento que atienda a la mejor relación coste-eficacia, sobre la base del precio o coste, como el cálculo del coste del ciclo de vida con arreglo al artículo 148*. Este último, de forma expresa a la hora de determinar la definición y cálculo del ciclo de vida de un producto, de forma específica, contempla la valoración de aquellos costes que sean imputados a externalidades medioambientales vinculadas al producto, servicio u obra durante su ciclo de vida. La única exigencia, con el fin de poder ponderar cuantitativa o porcentualmente los mismos y así poder tenerlos en cuenta a la hora de evaluar una oferta que los contenga, lo que supone previamente tener que incluirlos en los pliegos, es que *su valor monetario pueda determinarse y verificarse*; estos costes podrán incluir el coste de las emisiones de gases de efecto invernadero y de otras emisiones contaminantes, así como otros costes de mitigación del cambio climático. En todo caso, remite a la normativa comunitaria, siempre que ésta *haga obligatorio un método común para calcular los costes del ciclo de vida, se aplicará el mismo a la evaluación de los citados costes*.

28. Esto deriva, en la mayoría de los casos, de la importancia económica y social de este ámbito, y, en todo caso, es consecuente con el propio significado de todo procedimiento administrativo.

cláusulas. Tanto los PCAP como los PPT, son los documentos en los que se contienen las condiciones jurídicas, económicas y técnicas a las que ha de ajustarse la licitación, adjudicación y ejecución de los contratos públicos; es decir, fijan el contenido de los contratos afectando al objeto del contrato, en tanto que lo detallan, perfilan e incluso, condiciones ambientales mediante, pueden determinan como se ha de procurar por los licitadores.

5. LOS PLIEGOS: EL EJE DEL GREEN NUDGE

No cabe duda de que el principio de legalidad impera en la contratación pública, lo que no es óbice para que las Administraciones se beneficien del principio de libertad de pactos (art. 34 LCSP). Así visto, respetando el límite que supone el primero de los principios enunciados, los poderes públicos tienen *cierta libertad* para incluir en los contratos algunas condiciones²⁹. El imperio de lo público se plasma precisamente en estos documentos, pliegos de cláusulas, con la finalidad de poner a salvo a las Administraciones y demás entes de sorpresas e incertidumbres que podrían derivar de la asunción de la libertad del ámbito privado. La discrecionalidad sólo va a suponer poder elegir entre las herramientas legales a emplear para alcanzar el objetivo de satisfacer el interés público, nunca para ponderar otros fines ajenos al mismo.

La LCSP, como ya es tradicional, distingue entre los Pliegos de Cláusulas Administrativas Generales y Particulares, que de carácter jurídico, administrativo y económico, determinan los derechos y obligaciones del contrato³⁰.

Los Pliegos de Cláusulas Administrativas Particulares (PCAP) conforman el documento básico del contrato, en el que se establecen

29. Esto no supone una aplicación, en el ámbito de la contratación pública, de la autonomía de la libertad que existe en el ámbito privado. Las Administraciones en este ámbito han de actuar siempre sobre modelos y marcos que garanticen el interés público.

30. Vid. arts. 121 y ss.

los pactos y condiciones que definen los derechos y obligaciones que asumirán las partes del mismo, y a su contenido ha de ajustarse el propio contrato, considerándose las cláusulas parte integrante de propio contrato (art. 122), por lo que, siendo vinculantes para las partes, es frecuente que impropriadamente se les considere como “la ley del contrato”. Tienen carácter necesario y naturaleza contractual, en sentido de resultar obligatorio su cumplimiento para las partes³¹. En su contenido deben incluirse, entre otras cuestiones, las consideraciones ambientales que, como criterios de solvencia, de adjudicación o como condiciones especiales de ejecución se establezcan. Por otra parte, podrán establecer penalidades para los casos de incumplimiento o de cumplimiento defectuoso de la prestación que afecten a características de la misma, en especial cuando se hayan tenido en cuenta para definir los criterios de adjudicación, así como por incumplimiento de las obligaciones ambientales exigibles en la ejecución de los contratos (previstas en el art. 211 LCSP).

En relación con el contrato de concesión de obras, la LCSP (art. 250.1.d.7ª LCSP) prevé que, en relación con el contenido de las proposiciones de los PCAP, *los licitadores podrán introducir las mejoras que consideren convenientes, y que podrán referirse a características estructurales de la obra, a su régimen de explotación, a las medidas tendentes a evitar los daños al medio ambiente y los recursos naturales, o a mejoras sustanciales, pero no a su ubicación.*

En cuanto se refiere a los Pliegos de Prescripciones Técnicas (PPT), *pueden ser generales, contienen instrucciones de orden técnico con arreglo a las cuales ha de ejecutarse la prestación objeto del contrato, y particulares, pliegos y documentos que contienen las prescripciones técnicas particulares prestación y definen sus calidades, sus condiciones*

31. Pese a lo dicho, no es posible asimilarlas a las cláusulas contractuales al uso, ya que no hay ningún tipo de negociación, ni incluso en los contratos negociados o en los de diálogo competitivo, tampoco en el nuevo tipo del contrato de asociación para la innovación, al no poder confundir la negociación para la determinación del objeto del contrato, con las propias prescripciones técnicas que están presentes en el contrato en sí mismo.

*sociales y ambientales, de conformidad con los requisitos que para cada contrato establece la Ley que hayan de regir la realización de la (art. 124). Tras una visión rápida de los pliegos, se puede observar que, tanto en la definición de las prescripciones técnicas como en las reglas para su establecimiento, se han de tener en cuenta los aspectos ambientales, configurándose esta figura como el auténtico motor de la contratación sostenible, lo que sin duda constituye una verdadera manifestación del *green nudge* aplicado a la contratación pública.*

Las prescripciones técnicas se definen, en función de los contratos concretos³². Así, en el contrato de obras, además de las características requeridas de un material, producto o suministro, que permitan caracterizarlos de manera que respondan a la utilización a que se destine, se incluyen, entre otros, los procedimientos de aseguramiento de la calidad, el impacto social, laboral, ambiental y climático de dichos materiales, productos o actividades que se desarrollen durante la elaboración o utilización de los mismos. En el contrato de suministros o de servicios, aquella especificación en la que se definan las características exigidas de un producto o de un servicio, como, puedan ser los niveles de calidad, los niveles de comportamiento ambiental y climático, y la evaluación de la conformidad, el rendimiento, la utilización del producto, su seguridad, o sus dimensiones, entre otras³³.

Por su parte, las reglas para establecerlos se determinan en el art. 126 LCSP, debiendo proporcionar a los empresarios un acceso en condiciones de igualdad al procedimiento de contratación y no tendrán

32. Vid. art. 125 LCSP.

33. Llegados a este punto, también debemos estar a lo dispuesto en el Real Decreto 314/2006, de 17 de marzo, por el que se aprueba el Código Técnico de la Edificación, incluyendo todas sus posteriores modificaciones y redacciones. Entre otras cuestiones, el Código Técnico es un instrumento para la transposición de directivas comunitarias. Así la Directiva 2010/31/UE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de mayo de 2010, relativa a la eficiencia energética en los edificios, que propone un endurecimiento de los requisitos mínimos hasta conseguir, objetivo 2020, edificios de consumo energético prácticamente nulo.

por efecto la creación de obstáculos injustificados a la apertura de la contratación pública a la competencia.

Estas Prescripciones Técnicas podrán referirse al proceso o método específico de producción o prestación de las obras, suministros o servicios requeridos, o a un proceso específico de otra fase de su ciclo de vida, ex art. 148 LCSP, incluso cuando dichos factores no formen parte de la sustancia material de las obras, suministros o servicios, siempre que estén vinculados al objeto del contrato y guarden proporción con el valor y los objetivos de este. Al vincular las Prescripciones al ciclo de vida, se vinculan a uno de los procesos más destacables a favor de la sostenibilidad de las actividades.

Además, se prevé que, siempre que el objeto del contrato afecte o pueda afectar al medio ambiente, las prescripciones técnicas se definirán aplicando criterios de sostenibilidad y protección ambiental, de acuerdo con las definiciones y principios regulados en los arts. 3 y 4 del Real Decreto Legislativo 1/2016, de 16 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Prevención y Control Integrados de la Contaminación³⁴.

Desde una perspectiva ambiental, las Prescripciones Técnicas se podrán formular, sin descartar otras fórmulas, en términos de rendimiento o de exigencias funcionales, incluidas las características medioambientales, siempre que los parámetros sean lo suficientemente precisos para permitir a los licitadores determinar el objeto del contrato y al órgano de contratación adjudicar el mismo (en cuyo caso, los órganos de contratación no podrán rechazar una oferta de obras, de suministros o de servicios que se ajusten a una norma

34. Llama poderosamente la atención que pese a haberse publicado este texto en el BOE del 31 de diciembre de 2016, sin embargo, la LCSP, del año 2017, noviembre nada menos, hace referencia al texto legal del año 2002. Con el fin de dejar a un lado el afán crítico acerca de la poca diligencia de legislador en este caso, sólo podemos entender este craso error en el espíritu del propio legislador, que, desde los primeros borradores de la LCSP, anteriores al texto refundido de 2016, quiso incluir, de forma expresa, los aspectos previstos en la normativa sobre control integrado de la contaminación en la legislación sobre contratos del sector público.

nacional que transponga una norma europea, a un documento de idoneidad técnica europeo, a una especificación técnica común, a una norma internacional o a un sistema de referencias técnicas elaborado por un organismo europeo de normalización, con precisiones), o en relación con normas europeas o internacionales de Organismos de normalización, con algunas precisiones.

Con el fin de salvaguardar el principio de igualdad, con la excepción de los productos con origen sostenible, se establece que, salvo justificación por el objeto del contrato, las prescripciones técnicas no harán referencia a una fabricación o una procedencia determinada, o a un procedimiento concreto que caracterice a los productos o servicios ofrecidos por un empresario determinado, o a marcas, patentes o tipos, o a un origen o a una producción determinados, con la finalidad de favorecer o descartar ciertas empresas o ciertos productos; aunque tal referencia puede autorizarse, con carácter excepcional³⁵.

En todo caso, la propia LCSP, art. 127, permite el uso de productos o la prestación de servicios con etiquetas (definidas como cualquier documento, certificado o acreditación que confirme que las obras, productos, servicios, procesos o procedimientos de que se trate cumplan determinados requisitos), al establecer que, *cuando los órganos de contratación tengan la intención de adquirir obras, suministros o servicios con características específicas de tipo medioambiental, podrán*

35. Esta redacción que se corresponde con el art. 126.6 LCSP, introduce un elemento de polémica, ya que de esta prohibición pudiera deducirse que, con carácter general, no se podrá exigir una procedencia determinada del producto, lo que desearía la posibilidad de exigir el suministro o utilización de productos fruto de procesos de reciclado o ambientalmente sostenibles, es decir productos "ecológicos". No obstante, se hace necesario confrontar este enunciado con el del propio art. 126.2 LCSP, que por su parte determina que *las prescripciones técnicas podrán referirse al proceso o método específico de producción o prestación de las obras, los suministros o los servicios requeridos, o a un proceso específico de otra fase de su ciclo de vida, según la definición establecida en el artículo 148, incluso cuando dichos factores no formen parte de la sustancia material de las obras, suministros o servicios, siempre que estén vinculados al objeto del contrato y guarden proporción con el valor y los objetivos de este*. Luego, la interpretación acertada es que sí se podrá exigir un origen sostenible del producto, por la aplicación del propio art. 148 LCSP y la propia trascendencia del concepto de economía circular, pero no será posible ir más allá.

exigir, en las prescripciones técnicas, en los criterios de adjudicación o en las condiciones de ejecución del contrato, una etiqueta específica (siempre que cumplan los requisitos establecidos) como medio de prueba de que las obras, los servicios o los suministros cumplen las características exigidas, etiquetas de tipo medioambiental, como aquellas relacionadas con la agricultura o la ganadería ecológicas, y se indicarán los requisitos de las mismas exigibles.

Como complemento de lo anterior, y con el fin de facilitar la licitación, se prevé que el órgano de contratación *pueda señalar en el pliego el organismo u organismos de los que los candidatos o licitadores puedan obtener la información pertinente sobre las obligaciones relativas a la protección del medio ambiente, entre otras cuestiones*³⁶.

De igual modo, será obligatorio el establecimiento en el pliego de cláusulas administrativas particulares de al menos una de las condiciones especiales de ejecución de tipo social o relativas al empleo, entre otras, podrán introducirse, aquellas que cumplan con alguna de las siguientes finalidades:

- hacer efectivos los derechos reconocidos en la Convención de las Naciones Unidas sobre los derechos de las personas con discapacidad;
- contratar un número de personas con discapacidad superior al que exige la legislación nacional;
- promover el empleo de personas con especiales dificultades de inserción en el mercado laboral, en particular de las personas con discapacidad o en situación o riesgo de exclusión social a través de Empresas de Inserción;
- eliminar las desigualdades entre el hombre y la mujer en dicho mercado, favoreciendo la aplicación de medidas que fomenten la igualdad entre mujeres y hombres en el trabajo; favorecer

36. Vid. art. 129 LCSP.

la mayor participación de la mujer en el mercado laboral y la conciliación del trabajo y la vida familiar;

- combatir el paro, en particular el juvenil, el que afecta a las mujeres y el de larga duración;
- favorecer la formación en el lugar de trabajo;
- garantizar la seguridad y la protección de la salud en el lugar de trabajo y el cumplimiento de los convenios colectivos sectoriales y territoriales aplicables;
- medidas para prevenir la siniestralidad aboral, y
- otras finalidades que se establezcan con referencia a la estrategia coordinada para el empleo, definida en el artículo 145 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

6. SELECCIÓN DEL CONTRATISTA: UNA PERSPECTIVA TRANSVERSAL

En ese punto, diríamos que se persigue, que el control del cumplimiento de las disposiciones de Derecho ambiental, *social y laboral deba realizarse tanto cuando se apliquen los principios generales relativos a la elección de participantes y la adjudicación de contratos, como en la ejecución de éstos o al aplicar los criterios de exclusión o las disposiciones relativas a ofertas anormalmente bajas*³⁷.

El sesgo ambiental y social también está presente en la selección del contratista y en el procedimiento de adjudicación del contrato. Ambas figuras son parte esencial de la contratación pública (distinguiéndose en tal punto de la privada). Sin duda alguna, se trata de ámbitos en los que es primordial que las Administraciones se sometan a ciertas reglas, debido al hecho de que las solicitudes de los sujetos se

37. Así se recoge en la propia Exposición de Motivos de la Directiva 2014/24/UE, en particular vid. Apartados 37, 40, 41 y 99.

han de tener en cuenta sin discriminación³⁸. Luego razones de eficacia y eficiencia económica en el uso de fondos públicos, se traducen en la necesidad de que la Administración Pública o el ente contratante definan previamente las necesidades públicas a satisfacer con el contrato, la salvaguarda de la libre competencia y la selección de la oferta económicamente más ventajosa.

Principios que se reafirman con intensidad al comienzo del régimen de la adjudicación de los contratos, al señalar que los órganos de contratación darán a los licitadores y candidatos un tratamiento igualitario y no discriminatorio y ajustarán su actuación a los principios de transparencia y proporcionalidad³⁹. Además, en ningún caso podrá limitarse la participación por la forma jurídica o el ánimo de lucro en la contratación, salvo en los contratos reservados para determinadas entidades, encomendando a los órganos de contratación velar en todo el procedimiento de adjudicación por la salvaguarda de la libre competencia. La contratación no puede amparar la elusión de los requisitos de publicidad o los relativos al procedimiento de adjudicación que corresponda, ni restringir artificialmente la competencia, favoreciendo o perjudicando indebidamente a determinados empresarios⁴⁰.

Precisamente la regulación de la selección del adjudicatario del contrato público es donde las cuestiones ambientales se convierten en trascendentales en la LCSP. La legislación contractual anterior a 2007, contemplaba la adjudicación de los contratos generalmente mediante subasta (precio más bajo) o concurso (mediante varios criterios objetivos, en casos tasados). El TRLCSP, recoge las mismas formas de

38. Conforme a los principios del art. 1 LCSP, la contratación pública debe garantizar que la misma se ajusta a los principios de libertad de acceso a las licitaciones, publicidad y transparencia de los procedimientos, y no discriminación e igualdad de trato entre los licitadores.

39. Ex art. 132 LCSP.

40. Desde el pronunciamiento del Dictamen del Consejo de Estado núm. 1270/1993, de 1 de diciembre, se estableció que *el procedimiento de selección de contratistas está orientado a garantizar un trato igual a todos los licitadores y servir al interés público.*

adjudicación, si bien, el sistema gira hacia una adjudicación basada en la oferta económicamente más ventajosa, ya sea manteniendo el precio como criterio único, o estableciendo varios criterios objetivos de adjudicación (entre ellos contempla los relativos a la calidad y a las características ambientales de la prestación del contrato). Finalmente, la LCSP establece que se realizará utilizando una pluralidad de criterios de adjudicación en base a la mejor relación calidad-precio, ex art. 131.

Era ineludible que la LCSP estableciera una adjudicación de contratos como la del art. 131. Se realizará utilizando una pluralidad de criterios de adjudicación en base a la mejor relación calidad-precio, siguiendo las propuestas de la Unión Europea⁴¹, que será la regla general, pues este precepto prácticamente proscribía utilizar un solo criterio. Ciertamente que la Ley permite tener como base el precio o coste, pero ligado al ciclo de vida de un producto obra o servicio; por tanto, teniendo en cuenta también cuestiones medioambientales.

Aplicando el art. 145 LCSP, la mejor relación calidad-precio se ha de evaluar con arreglo a criterios económicos y cualitativos, y éstos últimos podrán incluir aspectos medioambientales o sociales, vinculados al objeto del contrato, que podrán ser, entre otros, la calidad, incluido el valor técnico, y las características medioambientales e innovadoras; características ambientales que pueden referirse, entre

41. Vid. art. 145 LCSP. Aunque la LCSP no la recoge, la Comunicación de la Comisión “Conseguir que la contratación pública funcione en Europa y para Europa” [COM (2017) 572 final, Estrasburgo, 3.10.2017], considera que, *para las autoridades públicas, la contratación es una potente herramienta para gastar el dinero público de una manera eficiente, sostenible y estratégica*, especialmente en tiempos en los que los presupuestos nacionales están muy ajustados, ya que la misma asciende a 2 billones de euros cada año, lo que supone el 14 % del PIB de la UE, y por ello la considera un instrumento estratégico en el conjunto de medidas económicas, reafirmando la trascendencia de la relación calidad precio cuando se gasta el dinero público, pues el precio más bajo no siempre garantiza el mejor valor; además, estima que los Estados Miembros, enfrentados a restricciones presupuestarias y a desafíos globales (como el cambio climático), deben gastar el dinero público de una manera más eficiente, sostenible y estratégica, debiendo utilizar la contratación pública como una herramienta para abordar los problemas actuales.

otras, a la reducción del nivel de emisión de gases de efecto invernadero, al empleo de medidas de ahorro y eficiencia energética y a la utilización de energía procedentes de fuentes renovables durante la ejecución del contrato, y al mantenimiento o mejora de los recursos naturales que puedan verse afectados por la ejecución del contrato. Estos criterios cualitativos deben acompañarse de un criterio relacionado con los costes, que, según el órgano de contratación, podrá ser el precio o un planteamiento basado en la rentabilidad, como el coste del ciclo de vida⁴².

La importancia de los criterios anteriores, la enfatiza aún más la LCSP al exigir a los órganos de contratación que velen por que se establezcan criterios de adjudicación que permitan obtener obras, suministros y servicios de gran calidad que respondan lo mejor posible a sus necesidades; y, en especial, en los procedimientos de contratos de servicios que tengan por objeto prestaciones de carácter intelectual, como los servicios de ingeniería y arquitectura (previéndose, además, que, en los contratos de servicios del Anexo IV, así como en los contratos que tengan por objeto prestaciones de carácter intelectual, los criterios relacionados con la calidad deberán representar, al menos, el 51% de la puntuación asignable en la valoración de las ofertas).

Los criterios que han de servir de base para la adjudicación del contrato se establecerán en los PCAP o en el documento descriptivo, y deberá figurar en el anuncio que sirva de convocatoria de la licitación; debiendo cumplir varios requisitos: que en todo caso estarán vinculados al objeto del contrato⁴³; deberán formularse de manera

42. Conforme el art. 148 LCSP *se entenderán comprendidos dentro del «ciclo de vida» de un producto, obra o servicio todas las fases consecutivas o interrelacionadas que se sucedan durante su existencia y, en todo caso: la investigación y el desarrollo que deba llevarse a cabo, la fabricación o producción, la comercialización y las condiciones en que esta tenga lugar, el transporte, la utilización y el mantenimiento, la adquisición de las materias primas necesarias y la generación de recursos; todo ello hasta que se produzca la eliminación, el desmantelamiento o el final de la utilización.*

43. La vinculación de un criterio de adjudicación al objeto del contrato se entiende que existe cuando se refiera o integre las prestaciones que deban realizarse en virtud de dicho contrato, en cualquiera de sus aspectos y en cualquier etapa de su ciclo de vida,

objetiva, con pleno respeto a los principios de igualdad, no discriminación, transparencia y proporcionalidad, y no conferirán al órgano de contratación una libertad de decisión ilimitada, y deberán garantizar la posibilidad de que las ofertas sean evaluadas en condiciones de competencia efectiva e irán acompañados de especificaciones que permitan comprobar de manera efectiva la información facilitada por los licitadores con el fin de evaluar la medida en que las ofertas cumplen los criterios de adjudicación (aclarando que, en caso de duda,

incluidos los factores que intervienen en el proceso específico de producción, prestación o comercialización de, en su caso, las obras, los suministros o los servicios, con especial referencia a formas de producción, prestación o comercialización medioambiental y socialmente sostenibles y justas, o en el proceso específico de otra etapa de su ciclo de vida, incluso cuando dichos factores no formen parte de su sustancia material. Vid. Resolución nº 136/2018 del Tribunal Administrativo de Recursos Contractuales de la Junta De Andalucía, de 10 de mayo de 2018.

Junto a la vinculación de los criterios al objeto del contrato, una jurisprudencia reiterada exige que los mismos sean adecuados y pertinentes, precisamente en atención a las características concretas de cada contrato, y que no tengan efectos discriminatorios respecto a unos empresarios frente a otros.

El cálculo de coste del ciclo de vida incluirá, según los casos, la totalidad o una parte de los costes en que se hubiere incurrido a lo largo del ciclo de vida de un producto, un servicio o una obra; en concreto, los costes sufragados por el órgano de contratación o por otros usuarios (tales como los costes relativos a la adquisición, los costes de utilización, como el consumo de energía y otros recursos, los costes de mantenimiento, y los costes de final de vida, como los costes de recogida y reciclado), los costes imputados a externalidades medioambientales vinculadas al producto, servicio u obra durante su ciclo de vida, a condición de que su valor monetario pueda determinarse y verificarse Instrucción 27/2018, de 18 de mayo, del Secretario de Estado de Defensa, por la que se establecen directrices en materia de contratación en el ámbito del Ministerio de Defensa publicada en BOD nº 102 de 25 de mayo de 2018 (siendo posible incluir el coste de las emisiones de gases de efecto invernadero y de otras emisiones contaminantes, así como otros costes de mitigación del cambio climático); método que deberá estar basado en criterios verificables objetivamente y no discriminatorios, ser accesible para todas las partes interesadas, y que la información necesaria debe poder ser facilitada con un esfuerzo razonable por parte de las empresas.

En el supuesto de que se evalúen los costes mediante el cálculo del coste del ciclo de vida, los órganos de contratación indicarán en los pliegos los datos que deben facilitar los licitadores, así como el método que aquellos utilizarán para determinar los costes de ciclo de vida sobre la base de dichos datos. Vid. SOLA TEYSSIERE, J.: "El coste del ciclo de vida como criterio de adjudicación del contrato", *Contratación administrativa práctica: revista de la contratación administrativa y de los contratistas*, ISSN 1579-3036, Nº. 151, 2017, págs. 6-13.

deberá comprobarse de manera efectiva la exactitud de la información y las pruebas facilitadas por los licitadores).

Pero no se detiene ahí la LCSP. El texto legal permite que se establezcan mejoras como criterio de adjudicación⁴⁴, que propuestas por el adjudicatario pasarán a formar parte del contrato y no podrán ser objeto de modificación.

Hay que recordar que, el propio art. 145.1 LCSP permite, justificándolo en el expediente, que los contratos se puedan adjudicar con arreglo a criterios basados en un planteamiento que atienda a la mejor relación coste-eficacia, sobre la base del precio o coste, como pueda ser el cálculo del coste del ciclo de vida (con arreglo al art. 148). Pero no basta con establecer unos criterios de adjudicación de los contratos, también es preciso determinar su aplicación (art. 146 LCSP). Como ya hemos señalado, cuando se utilice un solo criterio de adjudicación, este deberá estar relacionado con los costes, pudiendo ser el precio o un criterio basado en la rentabilidad, como el coste del ciclo de vida.

Entre los criterios de adjudicación serán preferentes, siendo posible, aquellos que referencien características del objeto del contrato y puedan valorarse mediante cifras o porcentajes obtenidos a través de la mera aplicación de las fórmulas establecidas justificadamente en los pliegos (precisándose los órganos que han de aplicarlos). En todo caso, la evaluación de las ofertas mediante la mera aplicación de fórmulas se realizará tras efectuar previamente la de aquellos otros criterios en que no concurra esta circunstancia, dejando constancia documental y haciéndola pública en el acto de apertura del sobre

44. Vid. art. 143.1 en relación con el art. 145.7. Por mejoras se entiende aquellas prestaciones adicionales a las que figuraban definidas en el proyecto y en el Pliego de Prescripciones Técnicas, sin que puedan alterar la naturaleza de dichas prestaciones ni del objeto del contrato; y deben cumplir ciertos requisitos, como que estén suficientemente especificadas, fijando ponderadamente, con concreción los requisitos, límites, modalidades y características de las mismas, y su necesaria vinculación con el objeto del contrato, y se prevé un límite estricto, pues no podrá asignársele una valoración superior al 2,5%.

que contenga los elementos de la oferta que se valoraran mediante la aplicación de fórmulas. Será obligatorio precisar en el PCAP o en el documento descriptivo, la ponderación relativa atribuida a cada uno de los criterios de valoración⁴⁵, fijando una banda de valores con una amplitud máxima adecuada, excepto que se tome en consideración exclusivamente el precio. Si el procedimiento de adjudicación se articulara en varias fases, se debe indicar igualmente en cuales de ellas se irán aplicando los distintos criterios, estableciendo un umbral mínimo del 50% de la puntuación en el conjunto de los criterios cualitativos para continuar en el proceso selectivo. No obstante, cuando, por razones objetivas debidamente justificadas, no sea posible ponderar los criterios elegidos, estos se enumerarán por orden decreciente de importancia.

Por razones de cautela, y sentido común, el art. 147 LCSP prevé que los órganos de contratación puedan establecer en los PCAP criterios de adjudicación específicos para el desempate en los casos en que, tras la aplicación de los criterios de adjudicación, se produzca un empate entre dos o más ofertas (regulando con detalle la forma y los criterios para solucionarlo)⁴⁶.

Asimismo, las cuestiones medioambientales también tienen relación con las bajas temerarias u ofertas anormales o desproporcionadas, que son aquellas que resultan inviables por haber sido formuladas en términos que las hacen anormalmente bajas o desproporcionadas. La LCSP (art. 149) no permite la exclusión automática de estas proposiciones, pero permite a los órganos de contratación excluirlas del procedimiento de licitación previa tramitación del procedimiento administrativo previsto, por el cual la mesa o el órgano de contratación pueden requerir al licitador la información pertinente sobre el bajo

45. Vid. art. 146.3 LCSP.

46. En su momento, ya hemos resaltado la trascendencia del ciclo de vida de los productos o servicios en relación con los criterios mencionados y en la propia adjudicación de los contratos, por lo que la LCSP (art. 148) lo define y establece la forma de calcularlo. Este criterio puede ser utilizado también como criterio de desempate.

nivel de los precios, o de costes, o cualquier otro parámetro en cuya virtud se haya definido la anormalidad de la oferta. Concretamente, podrán pedirles justificación sobre aquellas condiciones de la oferta que sean susceptibles de determinar el bajo nivel del precio o costes de la misma, en particular, en lo que se refiere al ahorro que permita el procedimiento de fabricación, los servicios prestados o el método de construcción; la innovación y originalidad de las soluciones propuestas, para suministrar los productos, prestar los servicios o ejecutar las obras, o, entre otros, el respeto de obligaciones que resulten aplicables en materia medioambiental.

En relación con éstas, la Ley es tajante, al prever que, en todo caso, los órganos de contratación rechazarán las ofertas si comprueban que son anormalmente bajas porque, entre otras cuestiones, no cumplen las obligaciones aplicables en materia medioambiental, nacional o internacional⁴⁷.

7. ESPECIAL ATENCIÓN A LA ADJUDICACIÓN Y EJECUCIÓN DEL CONTRATO

Con toda la información analizada, la mesa de contratación (o el órgano de contratación, en su defecto) evaluará cuanta información y documentación proporcione el licitador en plazo y elevará de forma motivada la correspondiente propuesta de aceptación o rechazo al órgano de contratación, pero, en ningún caso, se acordará la aceptación de una oferta sin que la propuesta de la mesa esté debidamente motivada. Seguidamente, el órgano de contratación podrá excluir dicha oferta de la clasificación.

La mesa de contratación o, en su defecto, el órgano de contratación, tras clasificar por orden decreciente las proposiciones presentadas, elevará la correspondiente propuesta al órgano de contratación, salvo que el propio órgano haya realizado la propuesta. Realizada la

47. Así resulta de la aplicación del art. 201 LCSP sobre ejecución de los contratos.

clasificación conforme a los criterios de adjudicación señalados en el pliego, podrán solicitarse informes técnicos, excepto que el precio sea el único criterio a considerar, dado que se entenderá mejor oferta la que incorpore el precio más bajo.

Aceptada la propuesta por el órgano de contratación, presentada por el licitador la documentación justificativa pertinente, se adjudicará el contrato, mediante resolución motivada, notificada a los candidatos y licitadores y publicada en el perfil de contratante, procediendo a la formalización del mismo⁴⁸.

Por lo demás, los documentos en los que se formalicen los contratos del sector público, salvo que ya se encuentren recogidas en los pliegos, deberán incluir, necesariamente, la definición del objeto y tipo del contrato, teniendo en cuenta en la del objeto las consideraciones ambientales y de innovación, entre otras⁴⁹.

Ninguna duda cabe sobre que las cuestiones ambientales son esenciales como criterios para adjudicar el contrato a un licitador concreto. Pero también cobran una gran importancia en la ejecución del contrato, precisamente porque su incidencia medioambiental, en este punto, puede llegar a ser considerable, y una vez más la protección medioambiental se hace visible como una cuestión transversal u horizontal, de acuerdo con lo previsto en Derecho europeo.

En efecto, el art. 201 LCSP obliga a los órganos de contratación a tomar las medidas pertinentes para garantizar que en la ejecución de los contratos los contratistas cumplen las obligaciones aplicables en materia medioambiental, entre otras, establecidas en el derecho de la Unión Europea, el derecho nacional, o por las disposiciones de derecho internacional medioambiental que vinculen al Estado⁵⁰.

48. Vid. arts. 150 y ss. LCSP.

49. Ex art. 35.1.c) LCSP.

50. En particular las establecidas en el Anexo V de la Ley en materia de protección de la capa de ozono, control de residuos peligrosos, contaminantes orgánicos persistentes o plaguicidas y productos químicos peligrosos.

También pueden adoptar medidas dirigidas a comprobar que los candidatos y licitadores cumplen estas mismas obligaciones durante el procedimiento de licitación, resultando del incumplimiento de estas obligaciones la imposición de penalidades⁵¹.

Además, la LCSP, ex art. 202, establece que los órganos de contratación puedan establecer condiciones especiales en relación con la ejecución del contrato (se exigirán a los subcontratistas que participen en la misma), siempre que vinculadas al objeto del contrato, no sean directa o indirectamente discriminatorias, sean compatibles con el Derecho comunitario y se indiquen en el anuncio de licitación y en los pliegos.

Condiciones que podrán referirse, en especial, a consideraciones económicas, relacionadas con la innovación, de tipo medioambiental o de tipo social; siendo obligatorio, en todo caso, que el PCAP incluya al menos una de estas condiciones de entre las previstas.

En particular, la Ley permite *establecer, entre otras, consideraciones de tipo medioambiental que persigan la reducción de las emisiones de gases de efecto invernadero, el mantenimiento o mejora de los valores medioambientales que puedan verse afectados por la ejecución del contrato, una gestión más sostenible del agua, el fomento del uso de las energías renovables, la promoción del reciclado de productos y el uso de envases reutilizables, o el impulso de la entrega de productos a granel y la producción ecológica*⁵².

El incumplimiento de estas condiciones puede dar lugar a la aplicación de las penalidades establecidas, e incluso, en la forma prevista, la resolución del contrato o ser considerado como infracción grave.

51. Tal y como dispone el art. 192 LCSP, *los pliegos o el documento descriptivo podrán prever penalidades para el caso de cumplimiento defectuoso de la prestación objeto del mismo o para el supuesto de incumplimiento de los compromisos o de las condiciones especiales de ejecución del contrato que se hubiesen establecido conforme al apartado 2 del art. 76 y al apartado 1 del art. 202.*

52. Vid. art. 202.2, párrafo segundo LCSP.

8. CONCLUSIÓN: EFICACIA, EFICIENCIA Y NUDGING, UN NO TAN DIFÍCIL EQUILIBRIO

Debemos concluir, que tanto la eficacia como la eficiencia no son fines en sí mismas, sino un medio, indisponible para la Administración, para lograr un objetivo, que no es otro que la satisfacción del interés público⁵³.

Hay que tener en cuenta la evolución hacia la transversalidad de la actividad de la Administración y la búsqueda de objetivos mediatos, el *nudging* público. Si eficiencia es producir lo mismo a menor coste o producir más con los mismos medios⁵⁴, también la implican los fines mediatos, que como el beneficio social o valor añadido generan los bienes y servicios públicos; que sin ser los objetivos inmediatos, también satisfacen intereses no sólo individuales⁵⁵.

Luego hoy en día la realidad fáctica que supone la actividad prescricional de la Administración implica tomar en consideración las especiales circunstancias que la caracterizan. La tecnificación, pero sobre todo los mecanismos de adaptación a las distintas realidades, aquí estaría presente una cuestión, que en otro momento deberá centrar nuestra atención como es el teletrabajo, son factores indispensables para entender como ésta ha de buscar fórmulas que satisfagan los principios de eficacia y eficiencia en términos actuales.

53. En el mismo sentido se manifiesta Uranga Cogollos, Carlos, "El principio de eficacia en la organización administrativa: hacia una Administración por sistemas", *Documentación Administrativa*, nº 218-219, 1989, págs. 97-110. Por su parte, Parejo Alfonso, Luciano, "Eficacia y Administración: tres estudios", INAP, Madrid, 1995. pág. 89, entiende que la eficacia no es sino un criterio de legitimidad de la Administración.

54. Este tipo de eficiencia es la denominada de carácter técnico. Al respecto Cachanosky, Iván, "Eficiencia técnica, eficiencia económica y eficiencia dinámica", *Procesos de Mercado: Revista Europea de Economía Política*, vol. 9, nº 2, 2012, págs. 51-80.

55. Nuevamente Parejo Alfonso, Luciano, "Eficacia y Administración...", op. cit., pág. 96 y ss. incide en la diferenciación clara de los distintos tipos de eficiencia. Pero quizá la obra más relevante en dicho sentido sea la obra de Thaler, R. y Sunstein, C., "Nudge: Improving decisions about Health, Wealth and Happiness", en su edición en castellano de 2017, Taurus, editado bajo el título "Un pequeño empujón (nudge): el impulso que necesitas para tomar las mejores decisiones en salud, dinero y felicidad"

Resulta difícil no entender la nueva legislación contractual pública si no es desde la perspectiva *nudge*. La integración de criterios ambientales, también de otros sociales, en todas las fases de la contratación pública, dada su regulación, hace que ésta sea una herramienta eficaz para conseguir ese objetivo de nudge de forma transversal. No se va a emplear de forma sesgada, ni tampoco como mero criterio orientador, si no que termina por convertirse en un factor de decisión a la hora de adjudicar un contrato, al igual que lo ha sido para seleccionar adjudicatarios o impedir a licitadores presentar su oferta, basándose exclusivamente en criterios ambientales.

Luego no es discutible que la nueva contratación pública responda perfectamente a ese concepto: *nudge*. Concepto que no sólo es entendible y justificable, sino que además es un elemento sumamente válido y positivo en cuanto los objetivos que persigue. Sin embargo ya no resulta pacífico afirmar que ese concepto es tan nuevo como se cree. Podrá serlo su sesgo ambiental, pero no su conceptualización, al menos así lo creemos entrever, analizando obras clásicas del Derecho Administrativo, que al hablar de actividad de fomento, lo hace desde la ausencia de coacción ni de prestación directa por la Administración, que son elementos esenciales, junto con la satisfacción de necesidades de carácter público, mediante la influencia indirecta sobre la voluntad del individuo para que quiera lo que conviene para la satisfacción de dichas necesidades.

No hay que denostar lo patrio por el hecho de emplear términos en lenguas extranjeras que parecen modernos y, sobre todo, desconocidos, cuando la realidad es bien distinta.

9. BIBLIOGRAFÍA

Almonacid Lamelas, V. (2018): "Herramientas para el "buen gobierno" y la calidad del servicio público local en la era de las comunicaciones (o de cómo ser el ayuntamiento que el ciudadano espera)", consultado el 1 de marzo de 2018, en http://www.elderecho.com/tribuna/administrativo/Buen_gobierno-calidad_del_servicio_publico_local-ayuntamiento_11_577930002.html.

- Cachanosky, I- (2012): "Eficiencia técnica, eficiencia económica y eficiencia dinámica", *Procesos de Mercado: Revista Europea de Economía Política*, vol. 9, nº 2, 2012,
- De La Cuétara Martínez, J. M. (1979): "Revisión de la noción española del fomento", *Revista Internacional de Ciencias Administrativas*, Vol. XLV-1979, núm. 1.
- Garrido Falla, F. (1962): *Tratado de Derecho Administrativo*, Vol. II, Madrid: Instituto de Estudios Políticos.
- Gimeno Feliú, J. M. Dir. (2018): "Estudio sistemático de la Ley de Contratos del Sector Público", Cizur Menor: Aranzadi.
- Jordana De Pozas, L. (1949): "Ensayo de una teoría del fomento en el Derecho administrativo", *Revista de estudios políticos*, 48: 41-54.
- Lucero Pantoja, J. E. (2018): "Entre el Ambiente y el Sostienimiento de la Economía", *Medio Ambiente y Derecho. Revista Electrónica de Derecho Ambiental*, núm. 33, <http://huespedes.cica.es/gimadus/>
- Martínez Pallares, P. L. (2004): "El recurrente debate sobre los criterios de adjudicación de los contratos públicos. En especial la inclusión de criterios medioambientales", (Gimeno Feliú, J.M. Coord.: *Contratación de las Administraciones Públicas: análisis práctico de la nueva normativa sobre contratación pública*, Barcelona: Atelier.
- Palomar Olmeda, A. y Garcés Sanagustín, M. Dir. (2018): "Comentarios a la Ley de Contratos del Sector Público", Madrid: La Ley.
- Parejo Alfonso, L. (1995) "Eficacia y Administración: tres estudios", INAP, Madrid, 1995.
- Pernas García, J. (2012): "El uso estratégico de la contratación pública como apoyo a las políticas ambientales", LÓPEZ RAMÓN, F. coord.: *Observatorio de políticas ambientales 2012*, Cizur Menor: Civitas,
- Pernas García, J. (2011): "Contratación Pública Verde", Madrid: La Ley.
- Rivero Ortega, R. y Merino Estrada, V. (2013a): "La reforma del Régimen Local en España: necesidad, alcance, orientación y contenidos básicos", *Revista de Estudios Locales. Cunal*, 162.
- Rivero Ortega, R. y Merino Estrada, V. (2013b): "La Necesidad de innovación para un buen gobierno local", *Revista de Estudios Locales. Cunal*. 157.
- Sola Teyssiere, J. (2017): "El coste del ciclo de vida como criterio de adjudicación del contrato", *Contratación administrativa práctica: revista de la contratación administrativa y de los contratistas*, ISSN 1579-3036, Nº. 151, 2017.
- Thaler, R. y Sunstein, C. (2017): "Nudge: Improving decisions about Health, Wealth and Happiness", en su edición en castellano de 2017, Taurus, editado

bajo el título "Un pequeño empujón (nudge): el impulso que necesitas para tomar las mejores decisiones en salud, dinero y felicidad"

Vara Arribas, G. (2008): "Novedades en el debate europeo sobre la contratación pública", *Revista Española de Derecho Comunitario*, 26.

Uranga Cogollos, C. (1989) "El principio de eficacia en la organización administrativa: hacia una Administración por sistemas", *Documentación Administrativa*, nº 218-219, 1989.