



Nota Técnica n.º
03/2011

Ampliação de benefícios tributários à luz da LRF, limites do Poder Regulamentar e Afronta às Prerrogativas do Poder Legislativo.

(Atos decorrentes do Parecer PGFN/CAT/Nº 1503//2010 - inclusão de dependente homoafetiva para efeitos fiscais)

Francisco Lúcio Pereira Filho

**Núcleo Execução e
avaliação da Despesa
Pública**



SUMÁRIO

NOTA TÉCNICA Nº 03, DE 2011¹

I – OBJETIVO	3
II – DO ATO ADMINISTRATIVO A SER ANALIZADO E IMPUGNADO.....	3
III - REQUISITOS PARA CONCESSÃO OU AMPLIAÇÃO DE BENEFÍCIO TRIBUTÁRIO BEM COMO AUMENTO DA DESPESA PÚBLICA POR ATO ADMINISTRATIVO SEGUNDO A LRF.....	3
IV – DO MÉRITO DO PARECER	6
V - DA AMPLIAÇÃO GENÉRICA DO DIREITO SEM LEGÍTIMA APRECIÇÃO DO LEGISLATIVO (EXORBITÂNCIA DO PODER REGULAMENTAR).....	16
VI – RISCOS FISCAIS ADVINDOS DO POSICIONAMENTO DA AUTORIDADE TRIBUTÁRIA.....	17
VII – PROVIDÊNCIAS POSSÍVEIS PARA A PROTEÇÃO DAS PRERROGATIVAS DO PODER LEGISLATIVO.....	18
VIII – CONCLUSÃO.....	19

¹ Elaboração: Consultor de Orçamento e Fiscalização Financeira da Câmara dos Deputados: Francisco Lúcio Pereira Filho, advogado, OAB-DF 18.256, engenheiro, analista de sistemas e pós-graduado em Finanças Públicas. Exerceu gerência na Coordenação de Normas e Avaliação da Execução da Despesa da Secretaria do Tesouro Nacional – STN.



I – OBJETIVO

Atender solicitação de trabalho nº 08/2011, do Deputado Ronaldo Fonseca, PR-DF, no sentido de fazer análise quanto à observância das disposições da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF e eventual exorbitância do poder regulamentar nos atos administrativos e normativos decorrentes dos pareceres da Procuradoria da Fazenda Nacional – PGFN/CAT/Nº 1503//2010 e da Advocacia Geral da União – AGU, nº 038/2009/DENOR/CGU/AGU.

II – DO ATO ADMINISTRATIVO A SER ANALIZADO E IMPUGNADO

No caso em análise, devemos tratar especificamente de atos administrativos e normativos materializados pelas instruções normativas e portarias de 13 de dezembro de 2010 referentes à entrega da declaração de Imposto de Renda Pessoa Física – IRPF, bem como os pronunciamentos do entendimento da autoridade tributária à imprensa, que decorram diretamente dos termos do parecer PGFN/CAT/Nº 1503//2010, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda. Dessa forma, a Fazenda Pública estende aos homossexuais a possibilidade de dedução da base de cálculo do imposto de renda dos que porventura vivem juntos; em semelhança ao que ocorre com a união estável entre homem e mulher reconhecida no art. 226, § 3º da CF.

III – REQUISITOS PARA CONCESSÃO OU AMPLIAÇÃO DE BENEFÍCIO TRIBUTÁRIO BEM COMO AUMENTO DA DESPESA PÚBLICA POR ATO ADMINISTRATIVO SEGUNDO A LRF.

São requisitos essenciais para que um ato administrativo exista, seja válido e eficaz, a publicidade e ter sido produzido de acordo com as normas jurídicas que o regem.

Dentre as normas que devem ser observadas pelo agente público investido de autoridade para prática de um ato administrativo normativo, tem-se a Lei Complementar

101, de 2000, Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF. Assim, nos termos do seu art. 14, o ato administrativo/normativo que vier a *“conceder ou ampliar incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro ... e ainda demonstrar que a renúncia está prevista na estimativa de receita ou indicar medidas de compensação”*. Vejamos:

CAPÍTULO III

DA RECEITA PÚBLICA

Seção II

Da Renúncia de Receita

Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:

I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;

II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no *caput*, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

§ 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

§ 2º Se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício de que trata o *caput* deste artigo decorrer da condição contida no inciso II, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso.

§ 3º O disposto neste artigo não se aplica:

I - às alterações das alíquotas dos impostos previstos nos incisos I, II, IV e V do art. 153 da Constituição, na forma do seu § 1º;

II - ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança.

CAPÍTULO IV

DA DESPESA PÚBLICA

Seção I

Da Geração da Despesa

Art. 15. Serão consideradas não autorizadas, irregulares e lesivas ao patrimônio público a geração de despesa ou assunção de obrigação que não atendam o disposto nos arts. 16 e 17.

Art. 16. A criação, expansão ou aperfeiçoamento de ação governamental que acarrete aumento da despesa será acompanhado de:

I - estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva entrar em vigor e nos dois subseqüentes;

II - declaração do ordenador da despesa de que o aumento tem adequação orçamentária e financeira com a lei orçamentária anual e compatibilidade com o plano plurianual e com a lei de diretrizes orçamentárias.

§ 1º Para os fins desta Lei Complementar, considera-se:

I - adequada com a lei orçamentária anual, a despesa objeto de dotação específica e suficiente, ou que esteja abrangida por crédito genérico, de forma que somadas todas as despesas da mesma espécie, realizadas e a realizar, previstas no programa de trabalho, não sejam ultrapassados os limites estabelecidos para o exercício;

II - compatível com o plano plurianual e a lei de diretrizes orçamentárias, a despesa que se conforme com as diretrizes, objetivos, prioridades e metas previstos nesses instrumentos e não infrinja qualquer de suas disposições.

§ 2º A estimativa de que trata o inciso I do *caput* será acompanhada das premissas e metodologia de cálculo utilizadas.

Especificamente com relação aos atos administrativos e normativos materializados e fundamentados no parecer PGFN, observa-se que não há nenhum demonstrativo de seu impacto ou de sua adequação orçamentário/financeira.

Ademais, como visto, a LRF tutela as formalidades essenciais para que **haja nova concessão ou ampliação** de benefícios de ordem tributária e, portanto, estão sujeitos a essa regra tanto o Legislador, quanto o administrador público integrante do Poder Executivo.

Deve-se ressaltar que, em casos diversos ao do presente, eventuais concessões de benefícios a cidadãos específicos que, apesar de cumprirem os requisitos existentes em lei, não estavam anteriormente percebendo ou tendo seu direito reconhecido pelo administrador tributário, podem ser efetivadas pela autoridade administrativo-tributária, mediante processo administrativo adequado, como exercício de seu poder administrativo e regulamentar. Esses casos específicos não estariam submetidos à regra da LRF, eis que a concessão do benefício pela lei já teria observado os critérios da responsabilidade fiscal da LRF. Percebe-se assim que a manifestação da fazenda pública em identificar o cumprimento de todos os requisitos contidos na lei e na CF pelo particular para a concessão do benefício, com fulcro na legalidade, é ato que apenas confere ao tutelado específico o gozo do direito já conferido pela lei. Essa hipótese, contudo, não caracterizaria ampliação ou concessão do benefício, já que completamente delimitado pela Lei anterior ao pleito.

Assim sendo, resta-nos verificar se o normativo na Receita Federal decorrente do parecer PGFN/CAT/Nº 1503//2010 traz nova concessão ou ampliação de benefícios de ordem tributária.

Inicialmente nota-se que as conseqüências do posicionamento da PGFN, apesar de ser motivado por uma servidora pública que pleiteia a concessão de benefícios de ordem fiscal

no caso concreto, é o de genericamente conceder a todos os demais contribuintes que estiverem na mesma condição que a solicitante. Com isso, o impacto dos efeitos advindos da aprovação do referido parecer, mostra-se vultoso.

Cumpra aqui então analisar o parecer da PGFN em seu mérito para que se possa afirmar acertadamente se houve ampliação ou nova concessão de benefício tributário não previsto em lei ou em desconformidade com a Constituição Federal – CF. Havendo caracterização de inexistência de anterior previsão legal ou em desconformidade com o conceito e os requisitos impostos pela CF, pode-se vir a afirmar que houve inobservância também da LRF, já que inexistem demonstrativos de impacto ou de anterior previsão nas estimativas de receitas orçamentárias acompanhando os atos administrativos, as declarações ou o próprio parecer da PGFN.

Sendo identificado que a extensão do benefício tributário *in casu* não possui respaldo legal, verificar-se-ia também, por conseguinte, exorbitância no poder regulamentar, já que todo benefício de cunho fiscal deve advir da lei, ressalvados os casos expressos na CF, conforme prevê seu art. 150, § 6º, *in verbis*:

“Art. 150.....”

§ 6.º 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...”

IV – DO MÉRITO DOS PARECERES

O Parecer PGFN/CAT/Nº 1503//2010 possui a seguinte conclusão: “*Posto isto, uma vez demonstrado, quantum satis, a viabilidade e procedência do requerimento administrativo objeto da Nota Técnica nº 47/2010/COGES/DENOP/SRH/MP, opina-se pela juridicidade da inclusão cadastral de companheira homoafetiva como dependente de servidora pública federal para efeito de dedução do Imposto de Renda, desde que preenchidos os demais requisitos exigíveis à comprovação da união estável disciplinada nos arts. 4º, III e 8º, II, “b” e “c” da Lei nº 9.250/95, e no art. 77 do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99).*”

Os argumentos colocados para a aprovação do parecer são a partir de agora analisados sob o prisma de identificar se já está contido ou não o direito concedido

administrativamente pela lei, fato que, uma vez identificado, pode caracterizar ter o Poder Executivo feito “concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária”.

O primeiro argumento colocado é: “*a expressão companheiro ou companheira não encontra definição na legislação tributária, sendo desimportante a sexualidade dos companheiros para aplicação...*” do benefício. Para asseverar que é desimportante a sexualidade para se definir a abrangência do que é companheiro/companheira, a PGFN, apesar de ter evocado alguns conceitos de “Companheiro ou Companheira” no direito privado (Lei nº 8.971/94 e Lei nº 9.278/96, parágrafo nº 6 do parecer) que em todos os arrolados há indicação de serem de sexos diferentes, tenta afastar a utilização do conceito existente no direito pátrio do âmbito tributário. Para isso, avoca o art. 109 do Código Tributário Nacional – CTN, que diz: “**Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários**”

Ora, se não há definição na própria legislação tributária do que vem a ser companheiro, o intérprete da fazenda pública só pode trazer esse conceito do que existe no ordenamento jurídico civilista ou constitucional, não podendo afastar esse conceito para que, apenas e tão-somente no direito tributário, haja interpretação ou criação de novo conceito que destoe de todo o direito pátrio restante.

O “**efeito tributário**” da norma que se quer interpretar - arts. 4º, III e 8º, II, “b” e “c” da Lei nº 9.250/95, é claro: “**A possibilidade de dedução de dependente da base de cálculo do IRPF.**”. No caso, observa-se que a PGFN se concentra na percepção do sentido e alcance do que vem a ser um conceito anômalo ao Direito Tributário, que só pode ser definido no universo do direito civil e no constitucional, qual seja: o que vem a ser “Companheiro ou Companheira”.

Mais do que isso, o método de interpretação adotado nesse parecer é equivocado porque o conceito de “companheiro ou companheira” é utilizado, definido e tutelado pela Constituição Federal –CF. Percebe-se que o parecerista da PGFN ao dar uma visão interpretativa meramente econômica ao conceito de “Companheiro e Companheira” (conforme a literalidade do que ele mesmo escreve em seus parágrafos 9 e 11, sob o pressuposto de que o Direito Tributário seria autônomo) não observa o preceito constitucional posto e definido. Ademais o termo “Companheiro e Companheira” que possuem união estável não é instituto do Direito Privado em sentido estrito, mas advém de norma de direito público

constitucional, como bem assevera Ricardo Lobo Torres, na sua obra “Normas de Integração e Integração do Direito Tributário”, pg. 137:

“Com efeito, o CTN pretende estabelecer uma hierarquia entre métodos de interpretação, especialmente entre o sistemático e o teleológico ou econômico. Em razão de sua ambigüidade, entretanto, abre-se para duas leituras distintas e contrastantes: a) pode ser interpretado, se lidos conjuntamente os arts. 109 e 110, no sentido de que privilegia o método sistemático, quando estiverem em jogo institutos e conceitos utilizados pela constituição; b) admite a interpretação, se visualizado separadamente o art. 109, de que dá prioridade ao método ou à consideração econômica do fato gerador, pelo menos quando não haja a constitucionalização dos conceitos.”

O Código Tributário Nacional - CTN obriga o intérprete a adotar o método sistemático para a delimitação do real sentido e alcance do que vem a ser “Companheiro ou Companheira”, pois se observa especialmente no art. 226, § 6º da CF a sua literal clara delimitação:

“Art. 226. A família, base da sociedade, tem especial proteção do Estado.

§ 1º - O casamento é civil e gratuita a celebração.

§ 2º - O casamento religioso tem efeito civil, nos termos da lei.

§ 3º - **Para efeito da proteção do Estado, é reconhecida a união estável entre o homem e a mulher como entidade familiar, devendo a lei facilitar sua conversão em casamento. “**

Assim sendo, a autoridade tributária não pode de “moto próprio” se afastar da definição literal e de seus contornos constitucionais e legais para efeito da proteção do Estado que a CF já dá, pois é sua incumbência o zelo por seu cumprimento e obediência, eis que obrigatória a interpretação sistemática por inteligência conjunta dos arts. 109 e 110 do CTN e não a meramente econômica, segundo o que defende a fazenda pública.

Em verdade, a interpretação econômica tem a finalidade posta no CTN de ser realizada com o intuito de impedir que o sujeito passivo manipule institutos de direito privado com o intuito de evitar ou reduzir o pagamento do imposto (seja pela evasão ou pela elisão fiscal). Tal construção jurídica poderia ainda permitir que atividades ilícitas não fossem tributadas normalmente, no entanto, o são pelo simples fato de terem relevância econômica; independentemente da licitude de tal atividade. Isto é, essa interpretação evita que o

contribuinte descaracterize economicamente uma situação que constitua o fato gerador de um tributo. DINO JARACH, citado por Cassone² afirma que: “A lei deve ser interpretada sempre de acordo com os princípios de direito, ou seja, com critérios jurídicos, e a *consideração econômica* não é senão um dos elementos concordantes com os princípios gerais, já vistos, de busca dos fins ou propósitos da lei.”

Por óbvio que, *à luz do art. 145, §1º, da CF/88, o legislador ordinário obrigatoriamente deve escolher como critério de tributação a capacidade contributiva do sujeito passivo.* É exatamente por isso que também protegeu a relação Homem e Mulher, que, por ser incumbida presumivelmente da obrigação de criar filhos, suporta ônus maiores em seus orçamentos e na abdicação de se ter atividades profissionais intensivas, conforme aprofundaremos.

Se pudessemos dar um contorno meramente econômico aos institutos emprestados ao direito tributário, talvez algum “portador de necessidades especiais” não pudesse usufruir de isenção de IPI na compra de carro adaptado somente por ser mais rico que a média dos cidadãos brasileiros.

A PGFN, guardiã do erário, pasmem, utiliza tal método interpretativo exatamente para deixar de arrecadar; fora, portanto, do desiderato do CTN em instituí-la no âmbito tributário.

Apesar dessa literalidade constitucional do art. 226 da CF, na qual se reconhece a união estável apenas entre o homem e a mulher para efeito de proteção do estado, a PGFN, (a despeito de ter optado erroneamente pela interpretação meramente econômica, que faria com que a autoridade tributária não precisasse tecer considerações sobre direito de família ou sobre o que a CF diz sobre isso) enfrenta esse obstáculo constitucional (para nós, intransponível) asseverando no parágrafo 82 de seu parecer: “*Malgrado se reconheça que determinadas situações estão fora da zona de certeza de um termo preciso, o art. 246 da CF há de ser interpretado em consonância com princípios constitucionais outros, como o da dignidade da pessoa humana, posto inviável segregar-lhe o núcleo conceitual*” e conclui dizendo em seu quarto argumento: “*não se colhe do art. 226, §3º, da CF/88 “norma de clausura”, a tornar proibido tudo o que não estiver literalmente previsto. Além da sua interpretação sistemática com outros preceptivos de igual ou superior hierarquia axiológica, o elemento fundamental do art. 246 da CF é a família, não o sexo dos parceiros, cujo objetivo foi alargar a cobertura*

² CASSONE, Vittorio, **Interpretação no Direito Tributário**, São Paulo, Atlas, 2004, p. 418

constitucional dos direitos fundamentais, não o de restringir ou limitar, implícita ou explicitamente, à união heterossexual.”

Contudo, o parecerista não observa que o instituto da “União Estável”, reconhecida como sendo a de homem e mulher, já foi definido e estabelecido pelo próprio Poder Constituinte, que harmoniza todos os princípios integrantes da carta magna, em especial o da igualdade e o da dignidade da pessoa humana e a delimitação dos contornos da proteção do estado à família. Ensina-nos Cassone³ que em aparentes conflitos entre princípios constitucionais, a disposição mais nova e mais específica prevalece. No caso em tela, a fazenda afasta exatamente o que se mostra específico.

Cumprе ressaltar que “diferenciar” não se confunde com “discriminar”. Ademais, para se exigir respeito à diversidade e afastar a discriminação, exige-se, *a priori*, identificação de diferenças.

Recentemente, **a Corte Constitucional da França**, berço da liberdade, igualdade, fraternidade constitucionalmente tutelados **decidiu que é constitucional** a decisão de um juiz francês de proibir cerimônias de “casamento homossexual” e extrai-se desse julgado, publicado em 28 de janeiro de 2011:

"o legislador, no exercício das suas funções [...], avaliou que a diferença de situações entre casais do mesmo sexo e casais compostos por um homem e uma mulher pode justificar uma diferença de tratamento quanto às regras do direito familiar"

Ademais, a PGFN, além de afastar a literalidade da Constituição Federal, ainda tenta minimizar a importância de se considerar a razão histórica da concessão do direito à pensão pelo legislador. Para tal, afirma no parágrafo 23 de seu parecer: *“Um dos principais critérios de expropriação da cidadania sempre foi o de desconsiderar e marginalizar o diferente. Assim, sexo, casamento e reprodução, premissas e elementos básicos em que sempre esteve apoiado o direito de família, desatrelam-se do direito tributário, posto perfeitamente possível, no plano fiscal, uma coisa sem outra.”*

É um grande engano pensar que a existência de um direito conferido apenas a alguns se assente em discriminação ou marginalização, especialmente quando há uma razão histórica bem específica e reconhecida nesse parágrafo da PGFN de que a proteção à família

(do direito posto) exige a presença de três elementos: sexo, casamento (ou União estável de heterossexuais, art. 226 da CF) e reprodução. Nesse ponto, é a própria fazenda pública que explicita qual é a diferença: **“Não se pode presumir que da relação homossexual haja reprodução e criação de filhos”**.

É exatamente nesse elemento básico, que se pode presumir da formação da família tradicional, que se assenta a razão da proteção do Estado que redundará no direito à pensão por morte ao companheiro(a) do art. 226 da CF e na dedução da base de cálculo do imposto de renda do arrimo de família por dependente. Apenas na união heterossexual se pode presumir o ânimo e a dedicação à formação e proteção da criança, do adolescente e do jovem até sua independência, fazendo com que o próprio Estado seja fortalecido, desenvolvido e perpetuado.

Conceder esse mesmo direito àqueles de quem não se pode presumir esse tipo de contribuição ao Estado, seria gerar injustiça, eis que haveria o gozo de direito sem causa.

Para didaticamente mostrar a necessária existência de uma causa ou razão bem definida para ser criado algum direito pelo Legislador, deve-se relembrar que um dos fundamentos para a concessão da “pensão por morte”, por exemplo, é a dependência econômica e, no caso dos incapazes, tem como fulcro provê-los assistencialmente até a aquisição de sua independência com a maioridade. Nesses casos é interesse do Estado que seus novos cidadãos tenham possibilidade de sustento e educação para se tornarem independentes, sobretudo economicamente. Do mesmo modo, o Estado incentiva aos pais com a possibilidade de dedução de gastos de seus dependentes menores de idade, pois, concomitantemente, o Estado confere a eles a obrigação de “assegurar à criança, ao adolescente e ao jovem, com absoluta prioridade, o direito à vida, à saúde, à alimentação, à educação, ao lazer, à profissionalização, à cultura, à dignidade, ao respeito, à liberdade e à convivência familiar e comunitária, além de colocá-los a salvo de toda forma de negligência, discriminação, exploração, violência, crueldade e opressão” (art. 227 da CF) e apenas no contexto da família, da qual se pode presumir reprodução e esforço na criação de filhos, que também se pode identificar razão para proteção do Estado.

Em verdade, inicialmente, o direito à “pensão por morte” para uma pessoa maior de idade no âmbito da família, antes da constituição de 1988, só existia para a mulher, pois, por razões históricas, presumia-se economicamente dependente por normalmente se dedicar integralmente à criação de filhos. Com a evocação da igualdade, após a independência

³ Ops. Cit. p. 182

econômica da mulher, os homens passaram a gozar também de pensão à semelhança das mulheres, no entanto, nesse momento, a reflexão deveria ter sido mais profunda, no sentido, talvez, de sujeitar o gozo desse direito apenas para os que demonstrassem ter abdicado da profissionalização em prol de estar com os filhos. De qualquer modo, o próprio Legislador conferiu esse direito ao homem, que, com motivado pela aplicação da igualdade de gênero perante a lei, art. 5º da CF, poderia também gozar desse direito, já que também presumível a sua participação na criação de filhos.

Ademais, o Estado não deve incentivar ou ter interesse em proteger relações que gerem mútua dependência econômica entre adultos, já que o interesse que embasa haver proteção do Estado à família é exatamente o de formar cidadãos independentes, perpetuando assim o próprio Estado.

Dos fundamentos trazidos no Parecer posto sob análise, extrai-se que a PGFN assume papel de corte constitucional e se posiciona em contrário ao que seria o interesse da própria fazenda nacional: o de zelar pela legalidade tributária no sentido também de proteger o nível de arrecadação federal.

Revela, portanto, abdicação de seu papel institucional ao se esquecer que, sendo parte da administração pública, está inserida também no princípio da legalidade do art. 37 da CF.

Assim, em tese, se por aplicação dos métodos interpretativos aplicáveis no direito, poderia o Poder Judiciário, eventualmente, até afastar literalidade de lei, ao integrante da administração pública, aplica-se o princípio da legalidade estrita, queiram os doutrinadores mais audaciosos ou não.

A despeito de tudo isso, no entanto, a PGFN explicitamente se afasta de sua subordinação ao art. 37 da CF afirmando em seu parecer: *“Necessário desmistificar o dogma da legalidade tributária, repetido de forma mecânica pelos juristas menos reflexivos.”* . Tal frase poderia ter sido defendida por um advogado em determinado processo na busca de uma decisão contra a norma e não pela administração pública, que tem o dever de sempre se pautar pela legalidade.

Por isso, a PGFN não tem legitimidade para invadir o universo das hipóteses e teses jurídicas assentadas em apelos de alguns, curvando-se e formulando nova aplicação da norma pré-existente e que, pelo que se verifica em seu próprio parecer, sabia não ter sido

abrangida do Legislador.

A Procuradoria Fazendária afirma ainda que: “*O que importa, em sítio tributário, é a capacidade contributiva vinculada à união de afeto, sem qualquer adstrição à sexualidade das partes. Pergunta-se: Por que importaria ao Direito Tributário a união de afeto e não teria relevância a reprodução? Isso tem grandes impactos sobre os demais iguais que poderão com esse entendimento da PGFN adquirirem também o direito, conforme ainda veremos (mãe e filha maior de idade, dois irmãos etc).*”

Por último, a PGFN arrola algumas jurisprudências nas quais se vêem posicionamento no sentido de se estender benefícios de “pensão por morte” e de inclusão em planos de saúde daqueles que, vivendo juntos, são do mesmo sexo, no afã de levar à conclusão pela extensão dos direitos tributários de abatimento da base de cálculo do imposto por dependente entre maiores de mesmo sexo.

Pois bem. A jurisprudência é fonte do direito, ainda que, no âmbito do direito tributário, figure entre as de menor hierarquia. Acontece que, no âmbito do Poder Judiciário, há pronunciamento em casos concretos nos quais os autores requerem igualdade de tratamento por apontarem algumas características ou atributos existentes tanto no âmbito dos casais, quanto daqueles que do mesmo sexo mantém relacionamento estável.

É de se considerar ainda que geralmente nesses casos, figuram como réus o Poder Público ou instituições de serviços regulados pelo poder público a consumidores que, como cerne de suas defesas, alegam a legalidade para afastar o deferimento do pleito. Com essa configuração, em termos argumentativos, forma-se um universo restrito no qual o juiz é obrigado a decidir. Por isso, evocando-se a igualdade nos termos dos argumentos iniciais versus a legalidade que advém de uma defesa impessoal, sem as preocupações, argumentos, valores, razões e princípios de todos os seguimentos da sociedade, alguns juízes se vêem obrigados a deferir o pedido.

Nesse sentido, como a decisão do Poder Judiciário se debruça apenas no que se coloca no âmbito dos autos para deslindar a peleja, a jurisprudência não se mostra bom parâmetro para ampliação geral e irrestrita aos que poderiam em teses específicas serem beneficiários do direito por evocação da igualdade. Isso se dá porque nem todos, ou a maioria dos homossexuais, não participantes como parte no processo judicial, também não possuem os atributos que se conseguem identificar como iguais aos dos casais, homem e

mulher. As jurisprudências ainda não se mostram adequadas para um alicerce amplo por que:

1) O Poder Judiciário não pode analisar e sopesar o universo dos que não se fazem presentes como demandantes, e, portanto, não são aquinhoados com a decisão judicial parecida. Todavia, o Legislador deve considerá-los em suas discussões frente ao que é desejável à sociedade. Assim, se o objetivo é de ampliação da definição companheiro(a) sob o manto do princípio da igualdade o debate legislativo deve abranger também um universo de pessoas não-homossexuais que mantém relacionamento com ânimo familiar, em regime de mútua cooperação, com aquisição de patrimônio conjunto e compartilhamento de todas as áreas da vida, podendo inclusive adotar, criar incapazes e assumirem todas as obrigações de fazê-los cidadãos independentes, apesar de o Legislador não conceder o direito de pensão recíproco a eles, por exemplo: a) irmãos ou irmãos solteiros; b) filhos que permanecem toda sua vida solteiros zelando de seus pais ou que, tendo filhos, ou adotando-os, compartilham da criação destes; c) pessoas celibatárias que, vivendo fraternalmente juntas, se dedicam um ao outro, à caridade ou à criação de adotados. Esses seriam exemplos de pessoas que vivem em situação semelhante a pleitearem em juízo com fundamento baseado na igualdade de alguns atributos assim identificáveis.

2) O Poder Judiciário por vezes não se prende às razões históricas da existência do direito quando da análise de um pleito que alega apenas e tão-somente a igualdade de alguns atributos para a concessão do direito. O Poder Legislativo, ao contrário, quando propõe e aprova um Projeto de Lei concedendo um incentivo fiscal ou outro direito, aprecia sempre a justificção do que o acompanha. Nesse sentido, não há direito que surja no âmbito legislativo dissociado de sua causa justificativa.

3) O Poder Judiciário, a contrário do Poder Legislativo, não tem a obrigação de considerar o impacto orçamentário e financeiro da demanda e seus reflexos e ônus para a sociedade, pois a ele é dado interpretar a Lei (e não inovar). O Poder Legislativo, conforme já salientado nesta nota técnica, deve necessariamente considerar o custo da concessão de novos direitos e sua importância relativa frente à sociedade que se quer ter, dita por ela mesma, e não por um partido político ou governo. Por certo, se há algum benefício fiscal ao casal, homem e mulher, há também diminuição do potencial arrecadatório da União, que já é considerado nas leis orçamentárias.

O parecer analisado ainda se apresenta em contradição ao posicionamento da própria Receita Federal do Brasil - Nota Cosit nº 277, de 15 de agosto de 2008; Nota Cosit nº 288, de 26 de agosto de 2008 - que interpreta a norma tributária do IRPF no sentido de que só se enquadraria na previsão legal como dependente a união estável entre um homem e uma mulher. Ademais, quem pode mudar a própria história do querer popular são seus representantes e não a burocracia que tem sua atuação sujeita à legalidade também do art. 37 na condição de executor. Nesse sentido, qualquer parecer administrativo que precise traçar teses jurídicas de um “direito transformador”, desde logo desrespeita a legalidade e toma a prerrogativa do Poder Legislativo para si.

É necessário esperar. Apesar de a PGFN mostrar ansiedade pela “mora” do Legislador, deve-se perceber que a reflexão desse último é mais profunda e abrangente do possa ser a dos demais poderes, haja vista suas características resumidamente já colocadas acima. Sobretudo, a presente questão de fundo mostra-se a todo dia estar sendo discutida, colocada pelos meios de comunicação e sendo bandeira ostensiva de segmentos políticos. No entanto, para que tudo seja colocado à mesa, deve ser respeitado o tempo de maturação que exige a discussão, sobretudo pelo intérprete que conhece detidamente as razões da existência da tripartição dos poderes. Com a atual configuração da sociedade, a conclusão do Legislador pode até mesmo ser a de mitigar ou condicionar os direitos do casal paradigma, ao sopesar tantos outros problemas, como, por exemplo, o do déficit da previdência e o da necessidade de criação de outras contribuições.

Que seja respeitada a omissão comissiva do Legislador no processo de discussão de temas relevantes e multifacetados e que o direito seja transformador no limite das competências de cada poder. Outra opção ao Poder descontente seria o encaminhamento de uma Proposta de Emenda à Constituição Federal - PEC, mas nunca a de afastar a literalidade da CF como se o texto magno não fosse compatível em si mesmo ou como se não fosse possível diferenciar uns de outros. A igualdade constitucional legitima tratamento diferenciado sim; pois ela se dá na medida dos critérios dados na lei ou na própria CF para gozo do direito e não é a autoridade tributária que pode avaliar e modificar o seu entendimento.

O Legislador deve traçar, mesmo em contexto de pressão de segmentos da sociedade, qual o modelo de sociedade que devemos ter. No caso da “questão de fundo”

aqui discutida, deve-se definir se é desejável ampliar as possibilidades de dependência econômica protegidas pelo Estado entre adultos. Uma igualdade geral e irrestrita, com alguns atributos de igualdade identificáveis na maioria dos relacionamentos, poderia estender os direitos de proteção para todo aquele que eleja outrem para compartilhar a vida. O sexo, ou mesmo o afeto, nas considerações de direito de família, poderia ser com maior sentido dispensado para caracterizar relacionamento familiar pela PGFN, já que houve por ela desconsideração do elemento reprodução, sendo que para a fazenda pública importaria apenas a capacidade contributiva econômica. Nesse sentido, deve-se citar Platão que assevera: “O governo da Razão deve sempre predominar sobre o instável Reino dos Sentimentos”. Assim, o governante estadista não deve se curvar a todo anseio de segmentos da sociedade para que ela não se degrade. A degradação neste caso seria o de muitos virem a se tornar dependentes economicamente sem uma razão que legitime esse comportamento.

Observa-se com grande transparência a despreocupação do parecer em análise com a responsabilidade fiscal, quando se percebe a seguinte citação: “*O não reconhecimento jurídico das uniões homoafetivas não beneficia, em nenhuma medida, as uniões convencionais...*”. Assim a PGFN, em aparente descuido, não dá a devida atenção para o fato de que, ao ampliar a incidência do benefício tributário, a diminuição da receita provocará prejuízos ao erário com reflexo e ameaça à manutenção dos benefícios dados aos casais, homem e mulher, bem como prejudica o financiamento de despesas públicas custeadas pelo Orçamento Geral da União – OGU. A não observância dos requisitos dos arts. 14 e seguintes da LRF, que existem justamente para que a análise da concessão do direito seja feita hierarquizando-se as prioridades frente a essa escassez de recursos, revela ausência de zelo com sua função.

V - DA AMPLIAÇÃO DO DIREITO SEM LEGÍTIMA APRECIÇÃO DO LEGISLATIVO (EXORBITÂNCIA DO PODER REGULAMENTAR).

Carvalho Filho, na obra Manual de Direito Administrativo, editora Lumen Juris, p. 35, 13^a edição, 2005, poder regulamentar “é a prerrogativa conferida à Administração Pública de editar atos gerais para complementar as leis e permitir a sua efetiva aplicação”. Assim, a prerrogativa dada é apenas a de complementar a lei; não pode, pois, a

Administração alterá-la, ampliá-la ou conferir concessões a pretexto de estar regulamentando ou mesmo interpretando. Se o fizer, cometerá abuso de poder regulamentar, invadindo a competência do Legislativo. Por essa razão, o art. 49, V, da CF, autoriza o Congresso Nacional a sustar atos normativos que extrapolem os limites do poder de regulamentação.

O fundamento do poder regulamentar está no Princípio da Separação dos Poderes. Afirma-se que o Sistema de Freios e Contrapesos, limitando a atividade de cada esfera do Poder Político, funciona como indiscutível garantia do cidadão a um bom e sadio desenvolvimento da sociedade. Por esse sistema, tenta-se coibir o abuso do poder, inerente que é ao ser humano, com as imperfeições decorrentes da sua própria natureza ou de visões partidárias indutivas.

Como exemplo, a Constituição, ao mesmo tempo em que atribuiu poder regulamentar ao Presidente da República, não se esqueceu de dotar o Parlamento de mecanismos jurídicos capazes de suspender atos que caracterizem qualquer exorbitância.

Ao Poder Executivo foi dado o papel de executar fielmente os mandamentos legais. Significa dizer: nos exatos limites permitidos. Nem mais, nem menos, sob pena de flagrante desrespeito à CF.

No momento em que PGFN se utiliza-se de raciocínio jurídico pautado em doutrina não pacífica que transmuta todo o arcabouço da segurança jurídica para o próprio erário, em especial mitigando a legalidade, identifica-se também extrapolação do seu poder regulamentar *in casu*.

Há aqui uma curiosidade. Para fazer transparecer que sempre fora a interpretação correta a do parecer ora analisado e publicado em 2010, não se modificou explicitamente nenhum normativo infralegal, apenas se identificam declarações pela imprensa que deram conta dessa interpretação ampliativa.

VI – RISCOS FISCAIS ADVINDOS DO POSICIONAMENTO DA AUTORIDADE TRIBUTÁRIA

Encontram-se posicionamentos nos diversos pareceres da PGFN já aprovados e publicados assentados na “legalidade estrita” e com esse argumento afastam a pretensão de tratamento análogo ou isonômico no âmbito administrativo tributário para vários contribuintes. Caso esse princípio não fosse aplicado, o impacto na redução da arrecadação federal seria expressivo.

A Fazenda Pública, no entanto, começa a adotar em pareceres que implementam diretivas de governo com uma moderna doutrina que apregoa uma atuação do Poder Executivo de conformidade não mais apenas com a lei, mas com o Direito amplo e irrestrito, composto por princípios jurídicos expressos e implícitos, com superação do princípio da legalidade estrita pelo princípio mais amplo de uma juridicidade não muito atenta a qualquer limitação ou respeito à separação dos poderes.

Sobretudo a administração tributária deve tomar cuidado com essas inovações doutrinárias, pois os acadêmicos do direito têm hoje buscado formulação de novos paradigmas interpretativos que não permeiam todos os universos de preocupação do legislador, já que muitas vezes tais teses advêm da aplicação pura do direito sem levar em conta principalmente as conseqüências nas finanças públicas e demais implicações sociais que podem ser esquecidas até mesmo pela autoridade tributária.

Extraí-se de pareceres também exarados pela PGFN e que estão agora sob o perigo de não serem mais sustentados, gerando possíveis impactos contrários ao interesse da fazenda pública, por exemplo⁴:

“65. Também em razão da aplicação do princípio da legalidade estrita (CTN., art. 97, VI), não há que se falar de transgressão ao princípio da isonomia.

66. O princípio da legalidade implica na vedação da prática de qualquer ato, pelo Administrador público, que não esteja expressamente previsto em lei. No âmbito tributário, o princípio da isonomia consiste na vedação de tratamento fiscal discriminatório entre contribuintes.”

VII – PROVIDÊNCIAS POSSÍVEIS PARA A PROTEÇÃO DAS PRERROGATIVAS DO PODER LEGISLATIVO.

A primeira providência cabível ao Poder Legislativo para afastar a demonstrada exorbitância do poder regulamentar é a do art. 49, V, da CF, que autoriza o Congresso

⁴ Parecer AGU N° GM-015, de 29 de dezembro de 2000

Nacional a sustar atos normativos que extrapolem os limites do poder de regulamentação. Isso se dá por meio de proposição e da aprovação de um Projeto de Decreto Legislativo – PDC com o propósito de sustar os atos normativos decorrentes e constantes do parecer PGFN/CAT/Nº 1503//2010.

Outra forma de atuação do Parlamento seria a convocação do Ministro de Estado da Fazenda para explicar os contornos e circunstâncias da referida concessão ou ampliação de benefícios sem lei que o estabeleça.

Há ainda a providência facultada a qualquer cidadão como parte legítima para propor ação popular que vise anular ato lesivo ao patrimônio público ou de entidade de que o Estado participe, à moralidade administrativa, ao meio ambiente e ao patrimônio histórico e cultural, ficando o autor, salvo comprovada má-fé, isento de custas judiciais e do ônus da sucumbência. A ação popular possui natureza constitucional, por meio da qual se objetiva atacar não só ato comissivo, mas também a omissão administrativa por apenas anunciar que mudou de entendimento sem ato concreto a ser atacado, quando conjugados dois requisitos - ilegalidade e lesividade às finanças públicas. Essa providência deveria ser levada ao Poder Judiciário com pedido de cautela para que o entendimento da PGFN fosse desde logo afastado, já que começa a partir do dia 1 de março de 2011 o período de entrega de declarações do IRPF.

VIII – CONCLUSÃO

À luz de todo o exposto, deve ser considerada exorbitância do poder regulamentar a ampliação da aplicação do benefício de dedução da base de cálculo do imposto de renda - IRPF prevista no art. 35, II da Lei nº 9.250/95 aos que possuam relação homoafetiva estável, pois, para a sua concessão:

- 1) A Fazenda Pública afasta explicitamente o princípio da legalidade a que está submetida pelo art. 37 da CF, bem como por toda a construção do direito administrativo e ainda retira de sua percepção o princípio da legalidade estrita que tanto é utilizada em muitos outros pareceres de sua procuradoria para afastar pedido de isonomia entre contribuintes.

- 2) A Fazenda Pública se utiliza apenas e exclusivamente da “interpretação econômica” provinda da leitura exclusiva do art. 109 do Código Tributário Nacional – CTN, contra os próprios interesses do erário, apesar do conceito de “Companheiro e Companheira” (reconhecido no art. 226, § 3º de ser apenas a de homem e mulher) estar constitucionalmente tutelado, sendo que na leitura conjunta com o art. 110 do CTN, conclui-se pela utilização obrigatória da interpretação sistemática;
- 3) A Fazenda Pública aponta, mas afasta o elemento essencial “reprodução” para se identificar a família, bem como as razões históricas da concessão original do direito aos casais, homem e mulher, que demonstram haver diferença, e não discriminação;
- 4) A Fazenda Pública descumpre o art. 150, § 6º da CF, pois a redução de base de cálculo prevista no art. 35, II da Lei nº 9.250/95, só encontra aplicação ao termo “Companheiro e Companheira”, cuja definição em todos os ramos do direito é reconhecida pela própria PGFN como sendo de um homem e uma mulher. Portanto, ampliar a aplicação de tal benefício para pessoas adultas de mesmo sexo apenas no direito tributário, tem o condão de inovar, e não meramente interpretar; algo reservado à lei específica;
- 5) A Fazenda Pública não observou o disposto nos art. 14 e seguintes da LRF para a concessão/ampliação do benefício tributário aos homossexuais, sendo que tal fato configura nulidade dos atos que geram a renúncia de receita por não se cumprir o princípio da responsabilidade fiscal a que estão submetidos os atos de todos os Poderes da República.

Brasília – DF, 23 de fevereiro de 2011

Francisco Lúcio Pereira Filho
Consultor de Orçamento e Fiscalização Financeira