

Enriquecimento injustificado da União

Portaria PGFN n. 32/2018 infringe o princípio da legalidade estrita em matéria tributária

CLÁUDIO TESSARI

05/04/2018 17:28



Crédito: Pixabay

Foi publicado no DOU de 09/02/2018, seção 1, página 38, a Portaria da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional n. 32, de 08.02.2018, que regulamenta o procedimento de *“dação em pagamento de bens imóveis para extinção de débitos, de natureza tributária, inscritos em dívida ativa da União”*.

No bojo de tal Portaria está previsto que:

a) a dação em pagamento de bens imóveis deve abranger a totalidade do débito que se pretende liquidar, com atualização, juros, multa e encargos legais, sem desconto,

assegurando-se ao devedor a possibilidade de complementação em dinheiro de eventual diferença entre o valor da totalidade da dívida e o valor do bem ofertado, sendo que o laudo de avaliação do bem imóvel deverá ser emitido por instituição financeira oficial, mas:

a.1) se o bem ofertado for avaliado em montante superior ao valor consolidado do débito, sua aceitação *“ficará condicionada à renúncia expressa, em escritura pública, por parte do devedor proprietário do imóvel, ao ressarcimento de qualquer diferença”* (art. 3º, § 3º).

Assim sendo, se o bem imóvel ofertado for avaliado em valor a menor do débito o Contribuinte deve complementar em moeda corrente nacional a eventual diferença, mas, se tal bem for avaliado em valor a maior do débito o Contribuinte deve abrir mão de receber qualquer diferença, por escritura pública.

Ora, a determinação constante do art. 3º, § 3º, da Portaria – *renúncia ao ressarcimento de qualquer diferença* -, no mínimo, dá azo à infringências aos princípios constitucionais da *legalidade estrita em matéria tributária; do não confisco; e da vedação ao enriquecimento injustificado do Estado*.

O sistema tributário brasileiro encontra-se balizado por uma esfera de princípios, regras de competência, imunidades, direitos e garantias fundamentais fulcrados até mesmo na esfera infraconstitucional e, nesse rol, dentre as limitações constitucionais ao poder de tributar encontram-se as manifestações ínsitas do princípio da segurança jurídica que, na esfera tributária, pode ser observado expressamente em diversas regras e em muitos princípios constitucionais tributários, como por exemplo:

- a) a legalidade em matéria tributária, a exigir que os tributos sejam instituídos por lei em sentido estrito com densidade suficiente para permitir a compreensão dos aspectos da norma tributária impositiva (art. 150, I, da CF/88);
- b) vedação ao confisco e ao enriquecimento injustificado (arts. 37, *caput*; 150, IV, da CF/88 c/c 876 e 884, do CCB);
- c) a irretroatividade, a exigir que a lei seja prévia (arts. 5º, XXXVI; 150, III, a e b, da CF/88);
- d) as anterioridades, a exigir interstício mínimo de tempo entre a publicação da lei e o início de seus efeitos (art. 150, III, b, da CF/88).

Portanto, a segurança jurídica e o sistema constitucional tributário brasileiro apresentam nítida e estreita relação.

A determinação constante do art. 3º, § 3º, da Portaria – *renúncia ao ressarcimento de qualquer diferença* – não deve ser aplicada em favor do Poder Público, pois a violação da Constituição patrocinada pelo Estado é muito mais violenta do que a infração patrocinada pelo Contribuinte e essa gravidade foi alvo da atenção do economista indiano – *ganhador do prêmio Nobel de Ciências Econômicas no ano 1998* – Amartya Kumar Sen, ao asseverar:

Na interpretação das regras de comportamento estabelecidas, pode-se atribuir particular importância à conduta das pessoas em posição de poder e autoridade. Isso faz com que o comportamento dos altos funcionários do governo seja especialmente importante no estabelecimento das normas de conduta. Escrevendo na China em 122 a.C., os autores de Hui-nan Tzu expuseram o problema da seguinte maneira: *Se a linha medidora estiver certa, a madeira será reta, não porque se faz algum esforço especial, mas porque aquilo que dirige faz com que assim seja. Da mesma maneira, se o dirigente for sincero e íntegro, funcionários honestos servirão em seu governo, e os velhacos se esconderão, mas se o dirigente não for íntegro, os perversos farão como querem, e os homens leais se afastarão.* Em minha opinião, é sensato esse exemplo da sabedoria antiga. O comportamento corrupto em postos elevados pode ter efeitos muito além das consequências diretas desse comportamento, justificando a ambição de começar por cima.¹

A teoria constitucional indica que sua trajetória visou, por um lado, limitar o poder do Estado e, por outro, assegurar direitos e garantias aos cidadãos, sendo que a alocação dos direitos dos Contribuintes na sua relação com o Estado como sendo direitos fundamentais é muito antiga e pode ser identificada na Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão, editada na França, em 1789², que em seu texto ampliou a temática tributária não apenas para exigir consentimento, mas também para permitir uma apreciação de elementos essenciais do tributo, como a base de cálculo e a alíquota, *verbis*:

O reconhecimento dos direitos humanos, sob o ponto de vista do direito positivo, tem o seu alvorecer na história das cartas e declarações de direitos para depois passar a integrar as constituições de diversos países.

Compondo as reivindicações de proteção dos que sempre estiveram sujeitos ao poder do Estado, nas suas variadas configurações, assume lugar de destaque a questão da tributação. Os excessos e a falta de controle sobre o ato de instituir e majorar tributos serviram de móvel para a introdução de limitação ao exercício

desse poder de tributar, o que se demonstra pela presença de dispositivos direcionados a exigir a aprovação das assembleias ou parlamentos para a instituição de tributos nas principais cartas e declarações de direitos, *primeiras manifestações formais que deram impulso ao reconhecimento do que atualmente se conhece como direitos fundamentais específicos para proteção dos contribuintes.*

Da aplicação do enriquecimento injustificado no Brasil (arts. 37, *caput*; 150, IV, da CF/88), extraído do Direito Romano, até o Direito Administrativo, na França, passaram-se vários séculos: não meras décadas³. Ou seja, houve grande dificuldade até mesmo para se entender que o Estado poderia ser beneficiário de um enriquecimento injustificado, mesmo ao se considerar tão somente as atividades estritamente administrativas, como aquelas decorrentes de contratos administrativos.⁴

Quando aplicável ao Direito Civil, como instituto positivado pelo Código Civil de 2002, nos artigos abaixo transcritos, se está tratando do instituto jurídico: é a feição do princípio que veda o enriquecimento injustificado no plano civil.

CCB

Art. 876 – Todo aquele que recebeu o que lhe não era devido fica obrigado a restituir, obrigação que incumbe àquele que recebe dívida condicional antes de cumprida a condição.

Art. 884. Aquele que, sem justa causa, se enriquecer à custa de outrem, será obrigado a restituir o indevidamente auferido, feita a atualização dos valores monetários.

Por sua vez, quando se tem em mente que o ordenamento jurídico não aceita enriquecimento sem justificativa jurídica para embasá-lo, se está a falar de princípio geral do direito. É princípio que se irradia para os demais ramos do Direito, não se cingindo meramente ao Direito Civil, ou seja, se aplica, também, ao Direito Tributário.
5

O enriquecimento injustificado ocorre quando presentes os seguintes elementos: a) o enriquecimento de alguém; b) o correspondente empobrecimento de outrem; c) o nexo de causalidade; d) a ausência de justificativa jurídica para a alteração patrimonial.

Assim, se considera o Estado como sujeito capaz de ser beneficiado pelo enriquecimento injustificado.

No caso em ora em análise – *determinação constante do art. 3º, § 3º, da Portaria – renúncia ao ressarcimento de qualquer diferença* –, os elementos típicos do enriquecimento injustificado encontram-se presentes uma vez que: a) haverá diminuição patrimonial do administrado; b) enriquecimento da administração pública; c) relação de causalidade entre esse empobrecimento e o enriquecimento estatal e, d) ausência de fundamento jurídico para o enriquecimento.

As receitas tributárias constituem a maior fonte de abastecimento de recursos para o Estado, garantindo sua manutenção e estrutura. Por constituírem a fonte de maior importância para o patrimônio estatal, as receitas tributárias são também objeto de distorções. Ou seja, embora gerem obrigações essencialmente legais, podem apresentar desvios que as privem de sua absoluta legalidade.

Não é possível que a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (Estado-Administração), por meio da Portaria PGFN n. 32/2018, estabeleça que se o bem ofertado em dação for avaliado em valor a maior do débito do Contribuinte deve esse abrir mão de receber qualquer diferença, por escritura pública (art. 3º, § 3º), sob pena de caracterizar infringência aos princípios constitucionais *da legalidade estrita em matéria tributária; do não confisco; e da vedação ao enriquecimento injustificado do Estado*.

¹ SEN, Amartya Kumar. *Desenvolvimento como Liberdade*. São Paulo: Companhia das Letras, 2000. pp. 314-315.

² LEAL, Saul Tourinho. *Modular para não pagar: a adoção da doutrina prospectiva negando direitos aos contribuintes*. Revista Dialética de Direito Tributário. vol. 159. São Paulo: Ed. Dialética, dez. 2008. p. 80.

³ AMORIM, Ana Rosa Tenório de. O enriquecimento injustificado do Estado e o princípio da vedação ao confisco. Dissertação de mestrado. Recife: Edição da Autora, 2006. 227 f. Disponível em:

https://repositorio.ufpe.br/bitstream/handle/123456789/4672/arquivo6074_1.pdf?sequence=1&isAllowed=y. Acesso em 30 mar. 2018. p. 19.

⁴ *Ibidem*. p. 20.

⁵ *Ibidem.* p. 21.

CLÁUDIO TESSARI – Doutorando em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul (PUCRS). Mestre em Direito pelo Centro Universitário Ritter dos Reis - UniRitter Laureate International Universities. Especialista em Gestão de Tributos e Planejamento Tributário Estratégico pela PUCRS. Professor visitante de cursos de pós-graduação. Sócio do Instituto de Direito Tributário (IET). Membro da Comissão Especial de Direito Tributário da OAB/RS. Advogado Tributarista. tessari.tpadv@gmail.com

Os artigos publicados pelo JOTA não refletem necessariamente a opinião do site. Os textos buscam estimular o debate sobre temas importantes para o País, sempre prestigiando a pluralidade de ideias.