



## Felipe Novaes: MP 765/2016 é imoral, como a mulher de César

Em que pese o país esteja passando por uma grave crise política e financeira, foi editada a Medida Provisória 765/2016 a qual, dentre outras coisas, criou o *Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira* com o intuito de incrementar a produtividade dos servidores da Receita Federal do Brasil. Adicionalmente, a Portaria RFB 31/2017 estabeleceu a seguinte fórmula do Índice de Eficiência Institucional<sup>[1]</sup>:

$$\text{Índice} = \text{Min} \left[ \left( \sum_{i=1}^8 C_i \times P_i \right) \times F; I \right], \text{ onde:}$$

$C_i$  = contribuição do Indicador “ $i$ ”, no período de apuração;

$P_i$  = ponderação do Indicador “ $i$ ” na composição do índice;

$F$  = fator de multiplicação para o cálculo do índice.

Veja-se que, o valor global a ser distribuído a título de bônus é composto pelas seguintes fontes integrantes do Fundaf:

a) totalidade das multas tributárias e aduaneiras incidentes sobre as receitas de impostos, taxas e contribuições administrados pela Receita Federal, inclusive as decorrentes de descumprimento de obrigações acessórias; e

b) recursos advindos da alienação de bens apreendidos pela Receita Federal.

Embora chamado de “*bônus de eficiência*”, sua instituição teve como real propósito a concessão de um reajuste dos vencimentos dos auditores da Receita Federal para que, em contrapartida, fossem suspensas as operações padrão e desembaraço zero, deflagradas em decorrência do descumprimento do acordo firmado no último ano com o Governo Federal.

Além da inconstitucionalidade decorrente da vinculação das receitas à remuneração dos servidores (artigo 37, inciso XIII, da CF/1988<sup>[2]</sup>), a referida norma incorreu em evidente violação aos princípios constitucionais da moralidade, impessoalidade e segurança jurídica.

É que, se não bastasse o fato de o Fisco exercer simultaneamente, na qualidade de credor, as funções de criador, executor e julgador da obrigação tributária, o recebimento do bônus está vinculado ao atingimento de 90% do grau de realização da receita estimada – veja-se que a soma dos primeiros oito indicadores está sujeita à multiplicação do nono indicador ( $F$  – *fator de multiplicação*) que, se não atingido, será considerada a nota 0 (zero) –, o que certamente estimulará, ainda que de forma inconsciente, a criação de uma indústria de multas, pois, quanto mais contribuírem para a arrecadação, maior será o bônus percebido.

Ocorre que, o interesse da arrecadação não pode ser o fim último do Estado, pois a justiça social somente é alcançada quando respeitados os direitos e garantidas constitucionais do contribuinte.

Neste sentido, como muito bem lembrado por Igor Mauler Santiago em parecer produzido para o



Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil, o Banco Mundial, em estudo técnico sobre fiscalização tributária, desaconselha a instituição de gratificações ligadas aos valores das multas. É conferir:

Um ponto relacionado é o esquema de incentivo usado pelas Administrações Fiscais. A experiência internacional sugere que a remuneração dos fiscais não deve ser diretamente atrelada ao volume dos fiscalizações e multas impostas por eles, já que, geralmente, o andamento das fiscalizações não está vinculado ao risco. Considerando que a concessão de bônus mecanicamente indexados aos resultados de fiscalizações tem mostrado: (a) predispor os fiscais contrariamente aos contribuintes, enfraquecendo a percepção de justiça tão necessária no sistema tributário; e (b) encorajar um comportamento de seleção estratégica (fiscais maximizando seus bônus) em ambientes onde a função de seleção da fiscalização não é segregada da implementação da fiscalização.” (CHARLES VELLUTINI, *Key principles of risk-based audits. In Risk Based Tax Audits: Approaches and Country Experiences*. Org. MUNAWER SULTAN KHWAJA, RAJUL AWASTHI e JAN LOEPRIC. Washington: The World Bank, 2011, p. 16)

E não é só isto. A manutenção do bônus comprometerá ainda mais a credibilidade das decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), cuja imagem foi severamente desgastada com a operação zelotes, aumentando a incerteza quanto à imparcialidade dos seus julgamentos[3].

Ao tratar da segurança jurídica, Francisco Pinto Rabello Filho ensina que “a etimologia do sentido fundamental da palavra ‘segurança’ é assaz sugestiva (se, prefixo privativo, síncope de sine + cura = cuidado, resguardo, cautela, precaução, preocupação), à proporção que aponta para a tranquilidade de ânimo, indica isenção de preocupações, cuidados”[4]. Como podemos falar em moralidade e segurança jurídica se a instituição do “*bônus de eficiência*” gera intranquilidade aos contribuintes?

A situação em muito nos lembra o escândalo de Roma ocorrido por volta do ano 60 a.C., o qual deu origem ao famoso provérbio: “à mulher de César não basta ser honesta, tem de parecer honesta”, utilizado muitas vezes pelo STF para tratar dos casos envolvendo moralidade administrativa[5].

E não poderia ser diferente, já que tal medida não afere qualquer eficiência dos auditores, mas tão-somente o incremento da arrecadação federal para fins de cumprimento do acordo relativo ao reajuste dos seus vencimentos, pois, de outro modo, não contemplaria os aposentados e pensionistas como beneficiários do bônus (art. 6º, §§1º e 2º, da MP 675/2016).

Se o pagamento do bônus é quase que exclusivamente pautado no alcance do grau de realização da receita estimada, e não na qualidade do trabalho do auditor (v.g., qualidade das autuações), em que medida a eficiência é apurada? Eventual geração de uma indústria das multas não viria acompanhada do respectivo aumento das despesas públicas e, portanto, contrária ao princípio constitucional da economicidade (art. 70 da CF/1988)[6]?

Se não bastassem as irregularidades acima elencadas, a MP 765/2016 também é inconstitucional por vincular as receitas das multas de mora incidentes sobre as receitas de impostos, taxas e contribuições administrados pela RFB ao pagamento do referido bônus.



A um, porque o produto da arrecadação destas multas deve seguir a mesma sorte do principal (*accessorium sequitur principale*), conforme reconhecido pela própria Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) quando instada a se manifestar acerca da destinação dos consectários das contribuições sociais previstas no art. 11, p.u., alíneas “a”, “b” e “c”, da Lei nº 8.212/1991, ao Fundaf. Neste sentido, é conferir o Parecer PGFN/CAT nº 2.332/2012:

“11. Nos termos do Parecer PGFN/CAT/Nº 1.510/2011, a Lei nº 11.457/2007, ao passar a competência para planejamento, execução, acompanhamento, avaliação, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas “a”, “b” e “c” do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212/1991, e das contribuições instituídas a título de substituição, à SRFB, expressamente consignou que o produto da arrecadação das mencionadas contribuições, acompanhadas dos acréscimos legais incidentes, seria destinado, em caráter exclusivo, ao pagamento de benefícios do RGPS.

12. Ademais, o art. 27 da Lei nº 8.212/1991, determina que constituem outras receitas da Seguridade Social as multas, a atualização monetária e os juros moratórios.

13. Em acréscimo, a Lei nº 8.212/1991, em seu art. 35-A, estabelece que nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430/1997. De acordo com o Parecer PGFN/CAT/Nº 984/2010, a multa do inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, constitui acréscimo legal do próprio tributo.

14. A Nota Cosit nº 23/2012 refuta estes argumentos, no sentido de que a multa a que se refere o inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, e também a que compõe os acréscimos legais de que trata o § 1º do art. 2º da Lei nº 11.457/2007, e as multas do inciso I do art. 27 da Lei nº 8.212/1991, *são todas moratórias, e, assim sendo, integram o montante do tributo a que referem e tem a mesma destinação. Veja-se:*

*Relativamente às contribuições sociais, a finalidade da multa moratória stricto sensu é recompor o valor da contribuição que deixou de ser paga no momento certo. Uma vez recomposto, o montante assume novamente a condição de valor nominal e é apropriado pelo Fundo do RGPS. Assim não se cogita de destinações distintas para o principal e a multa.*

15. Por outro lado, a finalidade da multa administrativa, ou de ofício, stricto sensu, é inibir comportamentos contrários à legislação tributária, visando à solidez e ao equilíbrio geral do sistema. A Administração Tributária, no intuito de bem administrar o tributo, impõe de ofício uma multa cujos efeitos condicionam o comportamento do contribuinte à conformidade com a lei. Extraia-se, também da Nota Cosit nº 23/2012:



*O fato que justifica a imposição da multa administrativa (descumprimento da obrigação acessória) em nada se relaciona com o fato que justifica a cobrança da multa de mora. Aplica-se esta em razão da demora em pagar a contribuição (ou de pagamento a menor), por isso sua destinação deve ser a mesma da contribuição, pois o fato (a demora ou a insuficiência) atinge diretamente o custeio de benefícios previdenciários.*

16. Efetivamente, há palpáveis diferenças entre a multa de mora e a multa administrativa, comumente chamada de multa de ofício [...].

17. Anote-se, no entanto, que não há reparos a fazer às conclusões espelhadas no Parecer PGFN/CAT/Nº 984/2010, no sentido de que pela sistemática do CTN as multas pelo descumprimento da legislação tributária, malgrado não consideradas tributo, compõem o respectivo crédito tributário.”

A dois, porque, como já decidiu o E. STF em caso semelhante, não é permitida a vinculação da receita de impostos a despesas específicas, nos termos do art. 167, inciso IV, da CF/88<sup>[7]</sup>.

A três, porque o produto da arrecadação das taxas e contribuições devem ser destinados às suas finalidades (*ratio essendi*), a saber: a) recomposição dos custos dos serviços públicos; e b) benefício dos contribuintes das contribuições ou intervenção na ordem social e econômica, posto que decorrentes dos próprios desenhos constitucionais.

Interessante notar ainda que, possuindo o bônus natureza jurídica remuneratória — tanto é que está sujeito ao limite disposto no art. 37, inciso XI, da CF/1988 —, a sua exclusão da base de cálculo das contribuições previdenciárias constituiu verdadeira hipótese de isenção, nos termos dos artigos 12 e 13 da MP 765/2016.

Ainda que os impactos das isenções tenham de estar previstos na lei orçamentária anual (art. 165, §6º, da CF/1988), num primeiro momento pode-se dizer que a questão passou despercebida dos legisladores, tendo somente as reestruturações remuneratórias sido consideradas na PLOA-2017, incorrendo em violação, portanto, à LRF.

É que, além da previsão na Lei Orçamentária Anual, as renúncias fiscais devem, necessariamente, vir acompanhadas de medidas de compensação na receita pública, nos termos do art. 14, inciso II, da Lei de Responsabilidade Fiscal, *verbis*:

“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.”

Entretanto, o que se vê é a prática indiscriminada de improbidade administrativa, uma vez que, nos termos da Nota Técnica 10.187/2016-MP, no todo acolhida pelo Parecer 842/2016/TLC/CGJAN/CONJURMP, o Governo Federal já tinha conhecimento dos vícios muito antes da sua promulgação. Neste sentido, confira-se:

“19. O art. 13 aponta que o bônus é considerado parcela remuneratória para fins de incidência do teto constitucional, nos termos do art. 37, XI, da Constituição.

20. O art. 14 (art 10 na versão original) dispõe que sobre o bônus não constituirá base de cálculo para incidência da contribuição previdenciária, confira-se:

[...]

Tal disposição configura renúncia de receita, conforme destacado na Nota Técnica nº 10187/2016MP, in verbis:

11. É importante alertar, contudo, que o art. 10 da minuta de Projeto de Lei que acompanha o Processo SEI nº 05210.004155/201639, no qual se insere a solicitação da SEGRT/MP, ao dispor que o valor do Bônus de Eficiência não será considerado para fins de base de cálculo para incidência da contribuição previdenciária, caracterizando renúncia da receita a qual seria auferida pelos servidores enquanto na atividade ou mesmo na inatividade, na medida em que o mesmo alcança os inativos e pensionistas, vem contrariar o que dispõe no art. 14 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, Lei de Responsabilidade Fiscal, LRF, transcreve-se:

[...]

32. Nesse contexto, opina-se pelo prosseguimento da proposta, desde que observada a sugestão de cunho formal descrita no item 31. No mais, considerando o alerta da Secretaria de Orçamento Federal feito na Nota Técnica nº 10187/2016MP, reitera-se a recomendação de oitiva dos órgãos de assessoramento técnico e jurídico do Ministério da Fazenda, tal como descrito nos itens 23, 24 e 25 deste parecer.”

Como visto, nem mesmo a edição da EC 95/2016 foi capaz de intimidar o crescimento descontrolado dos gastos públicos.

Por fim, e não menos importante, não há que se falar em inaplicabilidade do artigo 42, inciso II, do Regimento Interno do Carf, aos conselheiros fazendários, donde, possuindo as portarias fundamento de



---

validade nos decretos, e estes nas leis, aquelas não podem divergir destas. Ou seja, a regra geral de impedimento prevista no art. 18, inciso I, da Lei nº 9.784/1999, há de ser observada, também, no CARF. Ou será que o artigo 21 da Portaria RFB nº 773/2013<sup>[8]</sup>, que aprovou o Código de Conduta dos Agentes Públicos, também é inaplicável aos auditores da Receita Federal?!

[1] Complementada pelos 09 (nove) indicadores e metas elencados em seus Anexos I e II.

[2] Neste sentido, confira-se: STF, ADI nº 650-MC/MT, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, DJ 22.05.1992.

[3] A situação é no todo agravada pela realização das sessões de julgamento sem quórum paritário entre os conselheiros representantes dos contribuintes e fazendários, bem como da exclusividade do voto de qualidade por estes últimos.

[4] FILHO, FRANCISCO PINTO RABELLO. O princípio da anterioridade da lei tributária. São Paulo: Ed. RT, 2002.

[5] Por todos, confira-se: STF, RE nº 160.381/SP, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, Segunda Turma, DJ 12.08.1994.

[6] Assim sendo, seus efeitos irão na contramão das atuais medidas adotadas pela PGFN, tal como a instituição do RDCC pela Portaria PGFN nº 396/2016, conforme Parecer PGFN/CGD nº 609/2016.

[7] Neste sentido, confira-se: STF, RE nº 218.874/SC, Rel. Min. EROS GRAU, Tribunal Pleno, DJe 31.01.2008.

[8] “Art. 21. O agente público deve evitar o conflito de interesses. [...] § 2º Suscita conflito de interesses, entre outros, o exercício de atividade que: [...] IV – *possa transmitir à opinião pública dúvida a respeito da integridade, moralidade, clareza de posições e decoro do agente;*”

#### **Date Created**

10/02/2017