



Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro

Os limites dos atos declaratórios interpretativos da Secretaria da Receita Federal com
foco no Ato Declaratório Interpretativo 26/2003

Iúri Oscar Silva Araujo

Rio de Janeiro
2014

IÚRI OSCAR SILVA ARAUJO

Os limites dos atos declaratórios interpretativos da Secretaria da Receita Federal
com foco no Ato Declaratório Interpretativo 26/2003

Artigo científico apresentado como exigência de conclusão de Curso de Pós-Graduação Lato sensu da Escola de Magistratura do Estado do Rio de Janeiro em Direito Tributário.

Professores Orientadores:

Prof. Nelson C.Tavares Junior

Prof. Rafael Iorio

Rio de Janeiro
2014

OS LIMITES DOS ATOS DECLARATÓRIOS INTERPRETATIVOS DA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL COM FOCO NO ATO
DECLARATÓRIO INTERPRETATIVO 26/2003

Iúri Oscar Silva Araujo

Graduado pela Universidade Federal do Rio
de Janeiro. Advogado.

Resumo: As leis tributárias não conseguem esgotar o tratamento demandado por qualquer espécie tributária, e necessitam de normas infralegais para complementar seu conteúdo. Ainda assim, há questões que suscitam dúvida, e a Receita Federal adota Atos Declaratórios Interpretativos para firmar seu entendimento a respeito. A linha da mera interpretação é tênue e de difícil delimitação, mas é certo que estes atos devem respeitar as leis. No entanto, há casos em que essa adequação à lei não é observada. O objetivo do trabalho é estabelecer quais os limites destes atos interpretativos e as consequências decorrentes da extrapolação destes contornos.

Palavras-chave: Ato declaratório interpretativo. Limites.

Sumário: Introdução. 1. O fundamento normativo dos Atos Declaratórios Interpretativos. 2. Os limites inerentes à natureza declaratória. 3. O Ato Declaratório Interpretativo SRF 26/2003. 3.1. A incongruência com o ordenamento jurídico pátrio. Conclusão. Referências.

INTRODUÇÃO

O trabalho apresentado se debruça sobre os Atos declaratórios interpretativos da Secretaria da Receita Federal, que vêm sendo utilizados com frequência crescente como forma de unificar o tratamento dado pelos auditores fiscais e analistas a questões polêmicas ou controvertidas que permeiam nosso ordenamento jurídico tributário.

É de conhecimento geral que a Constituição da República estabeleceu um regramento para as matérias tributárias, respeitando o Código Tributário Nacional, anterior àquela. Dessa forma, ficou decidido que cada instrumento normativo teria

funções específicas na definição do ordenamento tributário pátrio. Assim, por exemplo, à lei complementar incumbiu-se estabelecer normas gerais, enquanto à lei ordinária, instituir tributos.

Inobstante, as leis não são capazes de esgotar o tratamento requerido por qualquer tributo, o que será feito pela legislação tributária infralegal, tal como decretos, portarias, instruções normativas, entre outros. É nesse rol que se incluem os atos declaratórios interpretativos, que possuem um papel de organização da Receita Federal.

Desse modo, os atos declaratórios interpretativos devem se restringir a determinar a forma de agir dos servidores da Receita quando diante de questões controvertidas, jamais inovando no ordenamento ou indo de encontro a qualquer previsão legal ou constitucional.

A escolha do tema se deve, basicamente, a dois motivos. O primeiro é a utilização desse instrumento para estabelecer disposições no mínimo estranhas, impondo-se uma análise mais detida sobre sua adequação ou não para dar tratamento a determinadas matérias que parecem extrapolar os limites da mera interpretação. O segundo, mas não menos importante, é a escassez de estudos sobre o tema por parte da doutrina e jurisprudência pátrios.

Assim, o presente trabalho abordará os raros entendimentos doutrinários sobre o assunto, bem como a jurisprudência atinente à questão, de modo a possibilitar uma análise um pouco mais atenta deste instrumento tão pouco estudado no direito tributário nacional.

1. O FUNDAMENTO NORMATIVO DOS ATOS DECLARATÓRIOS INTERPRETATIVOS

O Código Tributário Nacional reserva algumas matérias ao tratamento por lei em sentido estrito. Assim, a instituição e a extinção, a majoração e a redução de tributos, bem como a definição dos fatos geradores das obrigações tributárias principais só podem ocorrer por previsão legal. Não obstante, nossos legisladores discutem e votam normas das mais diferentes matérias - tais como criminais, civis, empresariais, agrárias, tributárias - e não têm o conhecimento e o tempo suficientes para tratar de modo detalhado todas as minúcias que envolvem cada dispositivo legal. Soma-se a isso o fato de o processo legislativo envolver largas discussões, o que torna preferível a apresentação de projetos de lei mais sucintos, confiando na regulamentação infralegal.

Por essa razão, o próprio CTN prevê outros instrumentos normativos para que a Administração, que possui a necessária expertise, complemente as disposições legais, transformando dispositivos de caráter abstrato em normas de mais elevado grau de concretude.

Assim, as casas legislativas de cada ente são responsáveis pela instituição do tributo. Caberá, no entanto, ao órgão competente em cada nível federativo, o tratamento exaustivo da matéria, estabelecendo, e.g., a data do vencimento e a forma de pagamento do tributo, bem como a determinação de cumprimento de obrigações acessórias para um melhor controle por parte do Fisco.

É o momento do exercício do Poder Regulamentar, prerrogativa conferida à Administração de editar atos gerais para complementar as leis e permitir sua efetiva aplicação. Nesse caso, a Administração exerce a função normativa, uma vez que expede normas de caráter geral e com grau de abstração e impessoalidade. A função normativa é gênero que tem como espécies a função legislativa e o poder regulamentar.¹

¹FILHO, José Carvalho dos Santos. Curso de Direito Administrativo. 20. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008. p. 49.

Os Atos Declaratórios Interpretativos, ensina Kiyoshi Harada², se inserem no âmbito das normas complementares das leis, como previsto no artigo 100 do CTN. Do ensinamento podemos concluir que os ADI têm a natureza jurídica de norma complementar, e encontram sua base normativa no ordenamento pátrio no aludido dispositivo legal.

Definidos a natureza jurídica e a base normativa dos atos declaratórios interpretativos, podemos aprofundar sua análise.

Hugo de Brito Machado aduz que “as normas complementares são, formalmente, atos administrativos, mas materialmente são leis. Assim se pode dizer que são leis em sentido amplo e estão compreendidas na legislação tributária”³. Hely Lopes Meirelles lecionou que “atos administrativos normativos são aqueles que contêm um comando geral do Executivo, visando à correta aplicação da lei”⁴. O administrativista ainda sustentava que “esses atos expressam em minúcia o mandamento abstrato da lei e o fazem com a mesma normatividade da regra legislativa, embora sejam manifestações tipicamente administrativas”.

Das palavras dos doutrinadores se pode concluir que as normas complementares objetivam estabelecer condições de eficácia e eficiência para os mandamentos legais; existem em função das leis e a elas se subordinam. Seu objetivo é prever e regular, tanto quanto seja possível, cada detalhe dos procedimentos necessários à correta aplicação da lei.

Uma das melhores abordagens dos atos declaratórios é a realizada pelo juiz federal do Rio de Janeiro Marcus Lívio Gomes. Em sua análise, o autor aduz:

²HARADA, Kiyoshi. Natureza do Ato Declaratório Interpretativo – ADI – e seus efeitos. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XIV, n. 92, set 2011. Disponível em: <http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=10326>. Acesso em: 15 set. 2013.

³MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 30. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009. p.89.

⁴MEIRELLES, Hely Lopes. Apud PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 12. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado; ESMAFE, 2010. p. 848.

“Mediante os atos interpretativos o superior seleciona uma interpretação dentre as diferentes possíveis, com a restrição de não criar novas obrigações ou direitos não previstos na legislação, ou seja, o *ius novum*.”.⁵

Leandro Paulsen⁶ explica que a competência para a edição de normas complementares é do sujeito ativo da obrigação tributária, seja ele a própria pessoa política instituidora do tributo ou a pessoa jurídica de direito público indicada em lei.

Dessa forma, na esfera federal, o órgão responsável pela administração tributária é a Receita Federal, que, dentre o rol atribuições previsto em seu Regimento Interno, tem a competência para interpretar, aplicar e elaborar propostas para o aperfeiçoamento da legislação tributária e aduaneira federal.⁷

Cabe, então, à Receita Federal elaborar Instruções Normativas e Atos Declaratórios, normas infralegais com comandos gerais que visam à correta aplicação da lei e explicitar a norma legal, sempre observando os ditames legais.⁸

2. OS LIMITES INERENTES À NATUREZA DECLARATÓRIA

Os Atos Declaratórios Interpretativos, segundo Lazaro Pinto⁹, visam apenas a dirimir dúvidas sobre a aplicação das leis e das Instruções Normativas, não possuindo

⁵GOMES, Marcus Lívio. A interpretação da legislação tributária. Rio de Janeiro: Quartier Latin, 2010. p. 100.

⁶Ibid. p. 847.

⁷Art. 1º A Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB, órgão específico singular, diretamente subordinado ao Ministro da Fazenda, tem por finalidade:

III - interpretar e aplicar a legislação tributária, aduaneira, de custeio previdenciário e correlata, editando os atos normativos e as instruções necessárias à sua execução;

Receita Federal do Brasil. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Portarias/2009/MinisteriodaFazenda/portmf125.htm>>. Acesso em: 25 nov. 2013.

⁸PINTO, Rodrigo Alexandre Lazaro. Da impossibilidade de utilização de atos declaratórios interpretativos como fonte de obrigação tributária. Disponível em: <<http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI58037,71043-Da+impossibilidade+de+utilizacao+de+atos+declaratorios>>. Acesso em: 22 out. 2013.

natureza constitutiva, de criar direitos e obrigações. Assim, esses instrumentos normativos serão válidos apenas enquanto mantiverem o caráter declaratório, limite que, se desrespeitado, não gerará outra consequência senão a invalidade do ato.

É o que preleciona Carvalho Filho¹⁰ ao aduzir que a validade do ato resulta da sua conformidade com a lei ou outro ato de grau mais elevado; se o ato for incompatível com a norma superior, a situação é de invalidade.

Marcus Lívio ressalta a limitação do conteúdo dos atos declaratórios afirmando a existência de autorização expressa para a Receita editar tais atos, que se incluem no campo da aplicação do sistema tributário, mas ressalva ser condição sine qua non a não criação de *ius novum*, seja pela redução, seja pela ampliação indevida do texto da lei, tratado ou regulamento, com base no princípio da legalidade.¹¹ E segue justificando que esses diques servem à proteção da confiança e da boa-fé dos contribuintes, em respeito ao princípio da Segurança Jurídica, evitando-se, assim, as arbitrariedades e desigualdades na aplicação da lei que podem advir de uma atividade administrativa sem limites claros e objetivamente definidos.¹²

A visão de que qualquer desconformidade entre o ato e a lei gera, inexoravelmente, a nulidade do primeiro é mitigada por Kiyoshi Harada. Para ele, primeiro há de se verificar se o conteúdo do ato é favorável ou contrário aos interesses do contribuinte. O ato declaratório favorável ao contribuinte, ainda que ilegal, vincula o Fisco e pode ser utilizado pelo primeiro. Obrigam o Fisco como decorrência do princípio da vinculação da Administração a seus próprios atos, até mesmo em hipóteses de erro. No caso de revogação, essa não surtirá efeitos retroativos. Caso diferente é o do ato que vá de encontro aos interesses do contribuinte, que pode ser questionado,

⁹Idem.

¹⁰FILHO, José Carvalho dos Santos. op. cit., p. 123

¹¹GOMES, Marcus Lívio. op.cit. p. 99

¹²Ibid. p. 91.

preventiva ou repressivamente, perante o Judiciário, e no caso de revogação, esta surtirá efeitos ex tunc.¹³

A despeito do que uma primeira leitura possa fazer parecer, o entendimento de Harada não vai de encontro ao que sustenta Lívio. Em verdade, as posições parecem plenamente compatíveis. Ao sugerir que o escopo da limitação dos atos declaratórios seja a proteção do contribuinte, em homenagem ao Princípio da não-surpresa, Marcus Lívio refuta a legalidade dos atos que extrapolem a mera interpretação, mas que, igualmente, prejudiquem o contribuinte. Os atos favoráveis aos contribuintes parecem fugir à análise do magistrado, permitindo-se interpretar pela sua aplicabilidade, como defendido por Harada.

3. O ATO DECLARATÓRIO INTERPRETATIVO 26/2003

O Ato Declaratório Interpretativo 26/2003 da Secretaria da Receita Federal do Brasil dispõe:

Sujeitam-se à incidência do imposto de renda, devendo ser tributados na fonte e na Declaração de Ajuste Anual ou na Declaração Final de Espólio, os proventos de aposentadoria ou reforma e valores a título de pensão de portador de moléstia grave recebidos pelo espólio ou por seus herdeiros, independentemente de situações de caráter pessoal.¹⁴

O direito à isenção tributária deve, inexoravelmente, ser concedido por meio de lei. O direito à isenção concedido a portadores de moléstia grave é previsto na Lei

¹³HARADA, Kiyoshi. op.cit.

¹⁴RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/AtosInterpretativos/2003/SRF/ADISRF026.htm>>. Acesso em: 26 nov. 2013.

7.713/88, artigo 6º, inciso XIV, dispositivo transcrito igualmente no Decreto 3.000/99, que regula o Imposto sobre a Renda.¹⁵

A intenção do ato é evitar a ampliação da concessão de benefícios fiscais a terceiros que não atendem aos requisitos legais. Não obstante, a determinação esbarra em situações que parecem eivá-la de ilegalidades.

3.1. A INCONGRUÊNCIA COM O ORDENAMENTO JURÍDICO PÁTRIO

Em 2007 a Quarta Turma Especializada do Tribunal Regional Federal da 2ª Região negou o pedido de repetição de indébito tributário fundado em isenção sobre a pensão por morte de filho portador de moléstia grave que teve como beneficiária sua genitora.¹⁶ Ao enfrentar outra causa, em 2008, a mesma Quarta Turma do TRF2 pautou-se no ADI 26/2003 para negar provimento a Apelação na qual se pleiteava a isenção de IR referente a pensão por morte de portador de moléstia grave.¹⁷

O que se argumenta não é o caráter personalíssimo do benefício, mas a análise do sujeito de direito envolvido na relação jurídico-tributária. Nos casos supracitados o que se tem é a busca da ampliação do benefício fiscal a valores devidos a pessoas que não atendiam às exigências legais. O beneficiário já havia falecido, e o pleito era de

¹⁵ Art. 6º Ficam isentos do imposto de renda os seguinte 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 imunodeficiência adquirida, com base em conclusão da medicina especializada, mesmo que a doença tenha sido contraída depois da aposentadoria ou reforma; (Redação dada pela Lei nº 11.052, de 2004). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/17713compilada.htm>. Acesso em: 27 dez. 2013.

¹⁶BRASIL. Tribunal Regional Federal da 2ª Região. AC/386094. Relator Desembargador Federal Alberto Nogueira. Disponível em: <http://www.trf2.jus.br/Paginas/Resultado.aspx?Content=4CA46B7382EE606F13660929B39F965E?proc=200651010066433&andam=1&tipo_consulta=1&mov=3>. Acesso em 27 dez. 2013.

¹⁷BRASIL. Tribunal Regional Federal da 2ª Região. AMS/72099. Relator Desembargador Federal Alberto Nogueira. Disponível em: <http://www.trf2.jus.br/Paginas/Resultado.aspx?Content=4CA46B7382EE606F13660929B39F965E?proc=200651010217046&andam=1&tipo_consulta=1&mov=3>. Acesso em: 27 dez. 2013.

isenção da indenização por sua morte. Nestes casos, não parece haver dúvidas quanto à correta aplicação dos termos do ADI: respeitam-se os princípios da Legalidade, da Isonomia, da Solidariedade¹⁸, estando em total sintonia com o ordenamento jurídico nacional.

Não obstante, há outra circunstância que merece melhor análise: são os casos de valores devidos ao portador de moléstia grave, mas que, pagos a destempo, passam a ter como destinatário terceiro, não beneficiário da isenção.

Não é incomum que os entes federativos tenham problemas no pagamento de benefícios, na restituição de valores pagos incorretamente, na concessão de isenções previstas em lei. No caso dos portadores de moléstia grave, a dificuldade em conseguir os valores devidos pelo Estado não raramente contribui para o falecimento prematuro dos pacientes, que, caso obtivessem com alguma celeridade essas quantias, poderiam ter uma sobrevida pela aquisição de medicamentos custosos, ou uma qualidade de vida menos pior em seus últimos momentos.

O reconhecimento do direito à isenção de IR aos portadores de moléstia grave exige a realização de perícia médica, o que demanda certo tempo. Após a perícia, o paciente ainda precisa aguardar a tramitação de seu processo no órgão responsável antes de obter uma declaração oficial de sua condição e seu direito à isenção.

Não raras vezes essa burocracia, ainda que necessária no combate às fraudes e ilegalidades, acaba por impedir que o indivíduo goze sua isenção em vida. O resultado é que esse valor será restituído a seu dependente, em nome deste, após a morte do beneficiário da isenção. O mesmo ocorrerá com as quantias referentes a auxílios e aposentadorias por invalidez.

¹⁸MACHADO, op. cit., p. 45.

O que se tem, então, é o direito do portador de doença grave ao recebimento de valores, mas que, em virtude da morosidade estatal, serão pagos a terceiro, não beneficiário de isenção!

Como se pode perceber, o caso difere daqueles enfrentados pelo Egrégio TRF da 2ª Região, uma vez que naqueles casos pleiteava-se a isenção da pensão por morte, um direito, não do portador de grave moléstia, mas de seus ascendentes. Aqui, o que se vislumbra é um direito do portador, do sujeito previsto em lei como merecedor da tutela estatal. A única razão de os valores não serem recebidos por ele é a morosidade do Estado.

Desse modo, o quadro que se apresenta é o de uma sucessão de condutas subversivas. Primeiro, a omissão estatal obriga o enfermo a se manter e buscar tratamento sem os valores a que faz jus em razão de sua moléstia. A um só tempo restam violados o Princípio da Legalidade e o Postulado da Dignidade da Pessoa Humana.

Não bastasse a desídia do Estado, ao não pagar o devido ao portador da moléstia grave ainda em vida, o montante terá como destinatário um dependente do enfermo que não faz jus à isenção. Ou seja, esse valor será tributado! Mas como isso é possível se o ordenamento jurídico pátrio repudia que alguém se aproveite da própria torpeza?

O que se tem, então, é um caso de patente ilegalidade embasada em ato, em tese, declaratório interpretativo.

CONCLUSÃO

Por todo o exposto é possível compreender que os Atos Declaratórios Interpretativos são instrumentos perfeitamente válidos e sua existência é de grande valia para que a Receita unifique o tratamento dado por todos os seus prepostos a questões que admitam pluralidade de interpretações.

Com isso, tanto a Administração quanto o contribuinte restam beneficiados em decorrência da segurança jurídica proporcionada pela definição dos contornos de matérias controvertidas. Entretanto, alguns atos extrapolam os limites da mera interpretação, afrontando disposições legais.

Uma análise superficial fará presumir que toda vez que isso ocorrer acarretará, impreterivelmente, a invalidade do ato. E isso não será sem razão, uma vez que esta espécie normativa tem o escopo de aclarar a interpretação da lei, a ela devendo respeito e nela encontrando seu limite.

Não obstante, um olhar mais atento não pode deixar de considerar o fato de algumas disposições interpretativas, ainda que excedendo seus limites, preverem situações mais vantajosas para o contribuinte. Nesse caso, tendo em vista que o ato interpretativo será expedido pelo órgão arrecadador, bem como o princípio da vinculação da Administração a seus próprios atos, a melhor análise parece ser no sentido de reconhecer a validade desses atos declaratórios favoráveis ao contribuinte, mesmo que ultrapassem os limites da mera interpretação. Essa posição parece, ainda, ser a que melhor atende ao princípio da não surpresa do contribuinte.

Não é, todavia, o que ocorre com o Ato Declaratório Interpretativo 26/2003. Este ato contém uma determinação de tributação em total sintonia com os postulados e princípios regentes do ordenamento tributário pátrios, sobre valores auferidos por herdeiros de portadores de moléstia grave, ou, até anteriormente, ao seu espólio.

Entretanto, o ato possui um viés de ilegalidade patente. Os valores devidos ao isento, ainda em vida, e pagos a destempo, após seu falecimento, terão como destinatário seu espólio ou seus herdeiros. Ainda que nesse caso a condição de necessidade do enfermo, que embasa o benefício isentivo, não esteja mais presente, a tributação desses valores é menos desejada pelo ordenamento que sua isenção.

Ainda que esteja presente a capacidade contributiva do espólio ou dos herdeiros, a tributação incidirá sobre um valor que deveria ter sido pago ao enfermo em vida. E não terá sido pago no momento determinado pela lei por culpa do Estado. Ao se permitir que este mesmo Estado tribute um valor que só estará sofrendo este encargo em virtude de seu próprio erro, o que se tem é uma subversão de todo o ordenamento. O Estado se aproveitará de seu atraso na prestação a que está obrigado por lei!

Com base no Ato Interpretativo 26/2003 podemos entender que há casos de atos que comportem normas legais e ilegais em seu conteúdo. Ao não ressaltar as parcelas devidas ao beneficiário em vida, o Ato 26/2003 incide em vício, não devendo ser utilizado como fundamento para a tributação desses valores.

REFERÊNCIAS

FILHO, José Carvalho dos Santos. Curso de Direito Administrativo. 20. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

GOMES, Marcus Lívio. A interpretação da legislação tributária. 1. ed. Rio de Janeiro: Quartier Latin, 2010.

HARADA, Kiyoshi. Natureza do Ato Declaratório Interpretativo – ADI – e seus efeitos. In: Âmbito Jurídico, Rio Grande, XIV, n. 92, set 2011. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=10326>. Acesso em: 15 set. 2013.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 30. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 12. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado; ESMAFE, 2010.

PINTO, Rodrigo Alexandre Lazaro. Da impossibilidade de utilização de atos declaratórios interpretativos como fonte de obrigação tributária. Disponível em: <<http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI58037,71043-Da+impossibilidade+de+utilizacao+de+atos+declaratorios>>. Acesso em: 22 out. 2013

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Portarias/2009/MinisteriodaFazenda/portmf125.htm>>. Acesso em: 25 nov. 2013.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/AtosInterpretativos/2003/SRF/ADISRF026.htm>>. Acesso em: 26 nov. 2013.