

# **PARECER**

## **A IMPORTÂNCIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA NO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO – ANÁLISE DA EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 42/03**

Belo Horizonte  
Março de 2007

## CONSULTA

A FENAFISCO – Federação Nacional do Fisco Estadual;  
 o SINDIFISCO/MG – Sindicato dos Fiscais e Agentes Fiscais de Tributos do Estado de Minas Gerais;  
 o SINDIFISCO/AL – Sindicato do Fisco de Alagoas;  
 o SINDIFISCO/AM – Sindicato dos Funcionários Fiscais do Estado do Amazonas;  
 o SINDSEFAZ/BA – Sindicato dos Servidores da Fazenda do Estado da Bahia;  
 o SINTAF/CE – Sindicato dos Servidores Públicos Civis do Grupo TAF do Ceará;  
 o SINAFITE/DF – Sindicato dos Funcionários Integrantes da Carreira Auditoria–Fiscal do Tesouro do Distrito Federal;  
 o SINDIFISCAL/ES – Sindicato do Pessoal do Grupo TAF no Espírito Santo;  
 o SINDIFISCO/GO – Sindicato dos Funcionários do Fisco GO;  
 o SINTAF/MA – Sindicato dos Funcionários do Grupo TAF da Secretaria da Fazenda do Maranhão;  
 o SINDATE/MS – Sindicato dos Agentes Tributários de Mato Grosso;  
 o SINDIFISCA/MS – Sindicato dos Fiscais de Renda do Estado de Mato Grosso do Sul;  
 o SINFATE/MT – Sindicato dos Fiscais de Tributos Estaduais de Mato Grosso;  
 o SINDITAF/PA – Sindicato do Grupo Ocupacional do TAF da Secretaria da Fazenda do Estado do Pará;  
 o SINAFFEPI/PI – Sindicato dos Auditores Fiscais da Fazenda do Estado do Piauí;  
 o SINFRERJ/RJ – Sindicato dos Fiscais de Rendias do Estado do Rio de Janeiro;  
 o SINDIFERN/RN – Sindicato dos Auditores Fiscais do Tesouro Estadual do Rio Grande do Norte;  
 o SINDIFER/RN – Sindicato dos Fiscais de Tributos do Estado de Roraima;  
 o SINDAFISCO/RO – Sindicato dos Auditores Fiscais de Tributos Estaduais de Rondônia;  
 o SINTAF/RS – Sindicato dos Fiscais de Tributos Estaduais do Estado do Rio Grande do Sul;  
 o SINDIFISCO/SE – Sindicato do Fisco do Estado de Sergipe;  
 o SINDIFISCAL/TO – Sindicato dos Auditores Fiscais da Receita Estadual do Estado de Tocantins;  
 e o SINDARE/TO – Sindicato dos Auditores de Rendias do Estado do Tocantins

consultam-nos sobre o alcance das alterações introduzidas pela Emenda Constitucional nº. 42, de 19 de dezembro de 2003, no texto da Constituição Federal, a saber:

“**Art.37**.....  
 (omissis).....

**XXII-** as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio.”

**“Art. 52. Compete privativamente ao Senado Federal:**

(omissis).....

XV- avaliar periodicamente a funcionalidade do Sistema Tributário Nacional, em sua estrutura e seus componentes, e o desempenho das administrações tributárias da União, dos Estados e do Distrito Federal e dos Municípios.”

**“Art. 167. São vedados:**

(omissis).....

IV- a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, §2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, §8º, bem como o disposto no §4º deste artigo;”

Considerando o teor dos dispositivos constitucionais acima referidos, conjugados ao inciso XVIII do art.37, segundo o qual “a administração fazendária e seus servidores fiscais terão, dentro de suas áreas de competência e jurisdição, precedência sobre os demais setores administrativos, na forma da lei” e considerando, sobretudo, as demais normas da Constituição da República, a **Consultante** formulou-nos os seguintes quesitos:

1. Qual o grau de importância adquirida pela Administração Tributária, no âmbito da organização do Estado, com a inclusão dos dispositivos constitucionais do inciso XXII do art. 37, inciso XV do art. 52 e inciso IV do art. 167?

2. Pode-se depreender do inciso XXII do art. 37, a imposição da existência de um órgão específico e exclusivo para o exercício das atividades da Administração Tributária? Ou pode-se depreender do comando parcial do inciso XXII do art. 37 que define que as atividades da Administração Tributária são “essenciais ao funcionamento do Estado”, que as carreiras que as exercem são inequivocamente carreiras de estado?

3. Pode-se depreender do comando parcial do inciso XXII do art. 37 que define que as atividades da Administração Tributária são “essenciais ao funcionamento do Estado”, que as carreiras que as exercem são inequivocamente carreiras de estado?

4. Quando o comando parcial, inciso XXII do art. 37, rege que as atividades das Administrações Tributárias serão “exercidas por servidores de carreiras específicas”, isto significa que a Administração Tributária de uma esfera de Governo poderá ter mais de uma carreira específica ou que cada esfera terá a sua carreira específica e única da Administração Tributária?

5. Quando o comando parcial, inciso XXII do art. 37, refere que as Administrações Tributárias “terão recursos prioritários para a realização de suas atividades”, significa que as Administrações Tributárias das três esferas de governo deverão necessariamente dispor de recursos específicos e exclusivos? Que tais recursos deveriam já estar destacados nas propostas orçamentárias a partir de 2005?

6. Quando o comando parcial, inciso XXII do art. 37, reza que as Administrações Tributárias “atuarão de forma integrada”, isto significa que as Administrações Tributárias das três esferas de governos deverão estabelecer uma relação organizacional efetiva ou, quiçá, até mesmo hierárquica?

7. Quais as vantagens ou desvantagens das Administrações Tributárias na relação com as demais atividades de estado que se depreendem do inciso XV do art. 52, quando refere que compete ao Senado Federal avaliar periodicamente “o desempenho das administrações tributárias da União, dos Estados e do Distrito Federal e dos Municípios” ?

8. Quando o comando parcial, inciso IV do art. 167, excetua a vedação de vinculação de receitas “para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos... 37, XXII”, e refere expressamente a determinação do art. 37, inciso XXII, isto significa uma imposição, reforçando a questão 5 acima, ou se constitui numa simples permissibilidade da vinculação ao arbítrio do governante?

9. Dentro das alterações advindas com a Emenda Constitucional nº. 42/03, como fica a situação da carreira fiscal sob a ótica das “carreiras exclusivas de Estado”, tendo em vista o reconhecimento constitucional da administração tributária como atividade essencial ao funcionamento do Estado? Abordar o fato da Emenda Constitucional nº. 19/98 ter mitigado o regime estatutário, dando-o apenas para as atividades exclusivas de Estado.

10. Abordar o conteúdo do disposto no art. 247 da Constituição Federal, único dispositivo que fala em carreiras exclusivas de Estado. Verificar a validade da Lei 6.185/74, que diz que as atividades inerentes ao Estado como Segurança Pública, Diplomacia, **Tributação, Arrecadação e Fiscalização**, Controle Interno, Ministério Público, devem ter Estatuto próprio, ditando deveres, direitos e obrigações.

11. Confirmar que a Lei 9801/99 estabelece regras especiais para demissão por excesso de despesa para quem desenvolve atividades exclusivas de Estado, e no caso de demissão por avaliação de desempenho, não existem regras especiais. E como fica a demissão por falta de recursos financeiros ou por avaliação de desempenho de servidores de carreiras exclusivas de Estado (no caso da carreira fiscal), se a Lei de Responsabilidade

*Fiscal obriga os entes federados a exercerem plenamente sua capacidade tributária? Como exercê-la plenamente com menos servidores?*

### **1. A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA EM UM ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO. SEUS REFLEXOS NA MODELAÇÃO DA CARREIRA DOS AGENTES PÚBLICOS ESPECIALIZADOS.**

É cediço afirmar que a história do Direito Tributário é puro reflexo da história da formação do Estado moderno, do Estado de Direito e dos direitos fundamentais. Mas aquilo que nem sempre se realça é que a história da Administração Tributária também decorre dessa mesma evolução política, econômica e social dos povos e, talvez seja, o seu ponto mais sensível a medir a maturidade democrática das sociedades contemporâneas. Assim, ao contrário do que se pensa, a importância, a profissionalização, a especialização técnica e a independência atribuídas à Administração Tributária crescem à medida em que, em determinado Estado, se concede papel relevante à autotributação, ao consentimento do cidadão ao tributo que paga e aos direitos e garantias do contribuinte. As sociedades contemporâneas são cada vez mais complexas e a democracia pluripartidária, inclusiva e igualitária, engendra soluções administrativas também complexas para processar e cobrar tributos – e mais caras - do que as possíveis simplificações, inerentes aos regimes opressivos. A evolução do conceito de tributo vem junto com a evolução procedimental da democracia, ao longo da história importando mais, para o sucesso da captação de receita, a forma de se obter o consentimento dos cidadãos aos encargos fiscais, a forma de se apurarem e de se realizarem os créditos tributários, do que propriamente o montante total da riqueza transferida dos particulares para os cofres públicos.

As palavras de MONTESQUIEU, *“pode-se cobrar tributos fortes na proporção da liberdade dos sujeitos; é forçoso moderá-los à medida que aumenta a servidão. Há entre os estados moderados uma compensação pelo peso dos tributos; é a liberdade. Há nos estados despóticos um equivalente para a liberdade; é a modicidade dos tributos”* (L'Ésprit des Lois, Tomo XI) sempre encontraram comprovação empírica, pois impostos muito onerosos somente podem ser cobrados, de forma pacífica, em regimes democráticos. A cobrança de excessos e de tributação agressiva, nos regimes despóticos, tende a converter-se em revoltas e revoluções fiscais e, ao mesmo tempo, políticas, como lembra PAULA BOTELHO<sup>1</sup>:

*“... manifestações coletivas violentas, aparentemente desencadeadas pela cobrança do imposto, rapidamente transformadas em formas de contestação de legitimidade do poder. É o caso da revolta dos maillotins, sob o reinado de Charles V, dos croquants no fim do séc. XV, dos va-nu-pieds na Normandia em 1639, dos bonnets rouges na Bretanha em 1675. Outras revoltas históricas são mais conhecidas, mas normalmente sua origem fiscal é esquecida: à frente, a*

<sup>1</sup> Cf. Sonegação Fiscal e Identidade Constitucional. Belo Horizonte, Del Rey, 2005, p. 17, que cita os estudos de BARILARI, André. *Le consentement à l'impôt*. Presses de Sciences Politiques, Paris, 2000.

*Revolução Francesa e a independência dos Estados Unidos. É também o caso da nossa Inconfidência Mineira. Com o passar do tempo, foram assumindo formas menos radicais e sangrentas, sendo afinal substituídas por movimentos políticos autônomos.”*

A resistência milenar à cobrança de tributos, que está na raiz do exercício do poder e de sua legitimidade, transfere também classicamente a mesma intolerância à Administração Tributária, aos seus servidores, que personificam a força executória dos créditos tributários aos olhos dos cidadãos. Os Evangelhos são ricos em menções depreciativas, segundo a moral vigente em determinada época, dessas funções.

*“O coletor de impostos sempre foi comparado às figuras mais nocivas. Na Bíblia, diversas passagens mencionam o repúdio popular à figura do cobrador de impostos, assemelhada à dos adúlteros, pecadores, ladrões e prostitutas. Ver Evangelho de São Lucas, versículos 9 a 14. Ver ainda o Evangelho de São Mateus, versículos 9 a 13: ‘9. Partindo Jesus dali, viu um homem chamado Mateus, sentado na coletoria e disse-lhe: ‘Segue-me’. Ele se levantou e o seguiu. 10. E sucedeu que, estando ele reclinado à mesa na casa, eis que muitos cobradores de impostos e pecadores vieram e reclinaram-se com Jesus e seus discípulos. 11. Vendo isso, os fariseus perguntavam aos discípulos dele: ‘Por que come o vosso mestre com os cobradores de impostos e pecadores?’ 12. Mas Jesus, ouvindo isso, disse: ‘Os sãos não precisam de médicos, e, sim, os doentes. 13. Ide, porém, e aprendei o que significa: misericórdia quero, e não sacrifício; pois não vim chamar os justos, e, sim, pecadores’.”<sup>2</sup>*

Não nos cabe acompanhar o longo caminho percorrido pelos institutos administrativos da cobrança dos tributos. Para isso, teríamos de aprofundar a própria história da Administração Pública e do Direito Administrativo. Mencionemos apenas algumas características relevantes.

Tal como ocorreu em relação à aplicação da justiça, até do Direito Penal, em que a persecução e punição dos criminosos tinham forte ingerência privada, enquanto perdurou a visão patrimonialista de confusão entre os bens do povo e os bens particulares do soberano, as atividades de determinação e cobrança dos tributos seguiam moldes similares. Deixando de lado o mundo antigo, pode-se dizer que, na era feudal, a administração pública coincide com a privada. *“O feudatário tem poderes civis e militares, normativos e executivos, mas em substância administra como um proprietário privado, ainda que controlado.”*<sup>3</sup> A experiência feudal chegou a mesclar-se e a conviver com as comunas, ordenamento jurídico de cidadãos que escolhem os chefes da coletividade, marcadas pelas primeiras tentativas de aplicação da personalidade jurídica a uma entidade abstrata. Razões de alta relevância

<sup>2</sup> Cf. PAULA BOTELHO, op. cit. p. 26, nota 44.

<sup>3</sup> Cf. GIANNINI, M.S. *Diritto Amministrativo*. Primo. Milano. Giuffrè Ed. 1970, p.13.

começam o longo trabalho de diferenciação entre a administração pública e a privada, lembra GIANNINI, a guerra e as finanças sempre essenciais às coletividades comunais e à defesa. E, quando a coletividade tem as dimensões de um reino, os contribuintes são os senhores territoriais ou cidadãos livres, que se fazem reconhecer ou atribuir liberdade e direitos, como na Magna Carta da Inglaterra (1215). Mas a organização administrativa propriamente dita constitui um elemento típico do Estado moderno.<sup>4</sup>

Eram comuns, na Europa central até os séculos XIII e XIV, pelo menos no Antigo Regime dos franceses, os contratos de *affermage*, por meio dos quais “a administração concede a um particular... o direito de receber tributos, ficando a seu encargo entregar-lhe uma soma arbitrada”<sup>5</sup>. O coletor de impostos era garante de uma quantia fixa, que deveria entregar ao Tesouro, relativamente aos impostos diretos devidos por terceiros, apropriando-se da diferença. Logo abusos surpreendentes se fizeram sentir em toda a parte, relativamente à exatidão, à imparcialidade, à isonomia e à repartição dos tributos. Como reação, surgiram os chamados *rôles d'imposition*, na França, por exemplo. Os *rôles* são documentos, listas, que contêm o ato administrativo que, para cada contribuinte, fixa a base do imposto, seu montante líquido, configurando tanto um título de receita como um título executório. Sua utilização somente se generalizou depois da Revolução de 1789, embora fossem conhecidos desde o séc. XIII<sup>6</sup>. Essa evolução histórica explica a separação rígida e física, até hoje existente em França, entre os ordenadores da receita (aqueles servidores que lançam, determinam e delimitam a base tributária) e os contadores públicos (que calculam, liquidam e inscrevem em dívida para cobrança).

Portanto, ao contrário do que se supõe, antes do séc. XVIII, a formação do Direito Público é lenta e nasce com um caráter fortemente autoritário, como reflexo da formação do Estado absolutista. A utilização das formas e institutos do direito comum, do direito privado, no entanto, não se mostraram incompatíveis de plano com o Estado por longo período, em especial porque, no patrimonialismo, a coisa pública não se separava nitidamente das coisas privadas do soberano. Por longo tempo, ensina GIANNINI, “nos países da Europa continental, se aplica o direito comum, enquanto não derogado pelo direito ‘criado pelo príncipe’. É uma forma ainda fluida enquanto o direito do príncipe ainda pode ser apenas um direito especial em relação ao direito comum. Mas na França, Espanha e Áustria, começa a haver um conteúdo publicístico. Do ponto de vista do direito constitucional, nesses Estados ocorre a maximização do princípio jurídico, próprio dos ordenamentos carismáticos, quod principi placuit legis habet vigorem. O princípio vale para todo o ordenamento jurídico, e para todos os seus setores. Os atos do príncipe são identificados apenas pela forma externa, e seria arbitrário distingui-los em atos normativos, administrativos, etc...., já que nesses ordenamentos vige a regra da indistinção dos poderes.”<sup>7</sup>

<sup>4</sup> Cf. GIANNINI, op. cit. p. 14.

<sup>5</sup> Cf. GÉRARD CORNU. *Vocabulaire Juridique*, PUF, Paris, 2004, p.36

<sup>6</sup> Cf. *Les Relations entre les Contribuables et l'Administration Fiscale. XX ème. Rapport au Président de la République*. Conseil des Impôts, Paris, Journaux Officiels, 2003, p.123).

<sup>7</sup> Cf. M.S. GIANNINI, op. cit., p. 23.

O advento do Estado liberal, nascido na Revolução francesa do séc. XVIII, e voltado a enquadrar e limitar o poder estatal pelo Direito, no chamado Estado de Direito, é associado, quase universalmente na literatura especializada, ao surgimento e desenvolvimento do Direito Administrativo. O ideário revolucionário estava erigido sobre o princípio da legalidade (pois a burguesia se poderia fazer representar nos Parlamentos), do Estado de Direito e da separação de poderes, de tal modo que a Administração Pública fosse regida e submetida à própria lei. Mesmo assim, sobreviveram as formas e técnicas anteriores absolutistas ou se criaram mecanismos de compensação, como os regulamentos autônomos do Poder Executivo, por meio dos quais a Administração Pública assume também papel legislativo e ainda por meio do chamado contencioso administrativo, ou seja, começou a ser delimitado um espaço interior dentro da própria Administração, dentro do qual nenhum outro Poder poderia ter ingerência. Explica LUÍSA PINTO E NETTO que *“também ANTÔNIO FRANCISCO DE SOUZA (Fundamentos históricos de direito administrativo, Lisboa I) registra a desconfiança existente na França em relação aos tribunais, que, no Antigo Regime, eram usados como instrumentos de defesa dos privilégios da nobreza, cometendo inúmeros abusos, o que acirrou a idéia constituinte de 1790, de salvaguardar o exercício das funções administrativas de qualquer ingerência dos tribunais.”*... E prossegue *“...neste contexto, surgiu, na França, ligado indissociavelmente ao desenvolvimento teórico do Direito Administrativo, o chamado contencioso administrativo, consolidando para a Administração o privilégio mencionado de julgar-se a si própria.”*<sup>8</sup>

O liberalismo não vai se servir de um Estado fraco e descentralizado, ao contrário, a organização do aparato administrativo se centraliza, engendrando uma doutrina do Direito Administrativo que tem como núcleo o ato administrativo unilateral, agressivo e auto-executório. A dogmática do Direito Público, que no séc. XIX se alimenta, com MAURICE HAURIOU E OTTO MAYER, da teoria do ato administrativo, misto de ato de vontade (herança dos negócios jurídicos privados) e de poder na determinação do direito aplicável (como na sentença), vem fraturada apenas no séc. XX com o surgimento do Estado Social, intervencionista e do bem estar, eminentemente prestador de serviços, como sustentou DUGUIT. A intensidade das prestações estatais, muitas vezes implementadas pela administração indireta e empresarial, regida por atos e negócios de Direito Privado, favoreceu uma nova relação entre Estado e sociedade, um constitucionalismo mais aberto à participação da sociedade, oscilante entre uma estatização socializante ou uma socialização do Estado, e marcada por contínuas mutações que denunciam bem a busca de uma *identidade democrática do Estado*.<sup>9</sup>

A superação do período absolutista, que acarretou a necessidade de rígida separação entre o soberano (governante) e o Estado, desemboca na criação da personalidade jurídica do Estado em face do Direito, em especial em todos aqueles sistemas influenciados pelo idealismo alemão

<sup>8</sup> Cf. LUÍSA CRISTINA PINTO E NETTO. A Contratualização da Função Pública, Belo Horizonte, Del Rey, 2005, p. 41.

<sup>9</sup> Cf. ODETE MEDAUAR. O Direito Administrativo em evolução. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1992, 245 ps.

hegeliano. Dá-se, a rigor, uma transferência da soberania que se desloca do soberano para o Estado, sem real democratização. O dogma da personalidade jurídica do Estado, conforme GARCÍA DE ENTERRÍA e RAMÓN FERNANDEZ, formou-se na Alemanha do início do séc. XX para encobrir, “*sob a capa do mesmo, como já notou HELLER, o problema político básico da titularidade da soberania: nem ao povo, por razões óbvias, nem ao monarca, porque a revelação já resultava escandalosa; a soberania, se concluiu, pertence ao Estado, entendido como um ente abstrato do qual todos os protagonistas da vida política seriam, em suma, simples órgãos; (por certo que, por idênticas razões a franquista Lei Orgânica do Estado, de 1967, art. 1.1, reincidiu na mesma idéia). Hoje a Constituição espanhola, art. 1.2, estabelece sem ambigüidades que a soberania se enraíza no povo.*”<sup>10</sup> Naquela fase, construíram-se importantes teorias, que imantaram a relação tributária instalada entre o contribuinte e o Ente estatal e as funções do agente estatal encarregado da Administração tributária. Sob o impacto do Estado (já liberal, mas ainda absolutista), em especial sob os auspícios da escola de Direito Público dos germanos, o tributo não era compreendido como relação jurídica horizontal, entre partes que se sujeitavam a obrigações impostas pelo Direito, mas de forma unilateral, em que a imperatividade e soberania do Estado se sobrepunham à sujeição do contribuinte. Somente em meados do séc. XX, tornou-se universal a identificação do tributo com as obrigações jurídicas em que o Estado, como sujeito ativo, extrai seus direitos e deveres da própria lei, do próprio Direito, a que também se submete o sujeito passivo. Por outro lado, o evoluir da concepção unilateral do poder soberano do Estado floresceu na concepção orgânica do Estado, que fundamentou e ainda fundamenta o regime estatutário, unilateralmente imposto ao servidor pelo Estado.

Dentro da teoria orgânica do Estado, os agentes públicos, em geral, e em especial os administradores tributários, são o próprio Estado em atuação, são a sua “*apresentação*”, dos quais se pode exigir obediência incondicional às determinações estatais e sacrifícios maiores, pois a função pública “*não comporta conteúdo econômico. De fato, nos termos desta teoria, a quantia recebida pelo agente público não deve ser tida como contraprestação de um serviço, pois não se confunde com a prestação resultante de uma estipulação contratual, podendo, para alguns teóricos, até ser modificada sem que a isto possa se opor o agente. Esta quantia, chamada por HENRY NÉZARD de traitement, recebe regramento legal e regulamentar e tem a finalidade de garantir a independência do agente, assegurar que este tenha o nível social necessário ao bom funcionamento do serviço; como se vê, não é paga como vantagem para o agente, que nem mesmo pode a ela renunciar, mas como necessidade e em prol do serviço.*”<sup>11</sup> Dessa ideologia, até meados do século passado, resultaram o distanciamento entre o contrato de trabalho e o estatuto do servidor público, a unilateralidade da função pública estatutária, a proibição da sindicalização e do direito de greve, em muitos países, inclusive no Brasil.

<sup>10</sup> Cf. EDUARDO GARCÍA DE ENTERRÍA e TOMÁS-RAMÓN FERNANDEZ, Curso de Direito Administrativo, Trad. Arnaldo Setti, São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 1990, p.40.

<sup>11</sup> Cf. LUÍSA CRISTINA PINTO E NETTO, op. cit. p. 109.

Com a crise do Estado moderno, no seio de um Estado Social, advêm os parâmetros de uma nova Administração menos opressiva, chamada “concertada” e o sistema tributário se torna, cada vez mais, complexo e corporativo. As razões dessas características são múltiplas, mas de um lado, apresentam-se fortes os mecanismos inclusivos e igualitários inerentes à democracia; por outro lado, o corporativismo marca a fragilidade do Estado em face de grandes interesses, que se escondem por detrás daqueles benefícios e regimes especiais pretensamente inclusivos.

Em nosso País, a Constituição de 1988 nasceu de um grande movimento popular e da mais importante mobilização da história constitucional brasileira, para consagrar o ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO, fundado na dignidade da pessoa humana, no pluralismo político orientado em direção à perseguição de finalidades sociais, tais como a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, o desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza e da marginalização e a redução das desigualdades sociais. Uma Constituição pródiga em normas próprias do Estado Social, profundamente marcada pela igualdade formal e material. Esse belo documento humano proclama a aplicação imediata das normas que definem os direitos e garantias fundamentais (art. 5º, §1º.); a integração dos direitos do homem reconhecidos em “tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte” (art. 5º, §2º.); a irreversibilidade desses mesmos direitos e garantias, os sociais entre outros (art. 60, §4º.); e sua inesgotabilidade (art. 5º, §2º.). **Autoaplicabilidade, prevalência, integridade, irreversibilidade e inesgotabilidade** são os predicados de que a Constituição dota os direitos e garantias fundamentais, no seio dos quais estão incluídos os sociais, raízes profundas da República e da Federação, que serão plantadas e fixadas por meio de instrumentos fiscais que refere especialmente, *as contribuições* (arts. 149 e 195), ou ainda por meio de afetações orçamentárias de receitas de *impostos* (art. 67, IV). A concretização do Estado Democrático de Direito, em uma sociedade tão desigual, demanda recursos elevados. Isso explica a vinculação da receita de impostos, introduzida pela Emenda Constitucional nº. 42/03 ao financiamento de uma Administração Tributária altamente eficiente.

O esforço em direção à aplicação da Constituição na construção do Estado Democrático de Direito é paradoxal em nosso País. Ele vem no bojo de um regime que encontra a “vontade de Constituição”, de que nos fala HESSE, isolada. A época de um Estado mais forte, mais opressivo, perdeu-se sem a construção de uma sociedade menos desigual. Implementá-la na crise do Estado moderno em que os paradigmas existentes são substituídos por um outro paradigma, o da informalidade, da desregulamentação, da incerteza e da desconfiança na força normativa do Direito, é tarefa hercúlea e difícil.

O pensamento moderno tinha oito implicações marcantes que se perdem, como lembra A.J. ARNAUD, « *abstraction, le subjectivisme, l'universalisme, l'unité de la raison, l'axiomatisation, la simplicité, la dicotomie état/société civile, la sécurité* ». <sup>12</sup> Instalam-se na sociedade pós-moderna ou do modernismo em crise, ao lado do pluralismo e da complexidade, a ausência de regras, a permissividade, a desconfiança generalizada, a incerteza e a

---

<sup>12</sup> Cf. A.J. ARNAUD. *Entre modernité et mondialisation. Cinq leçons sur la philosophie du droit et de l'Etat*. LGTJ. Droit et Société, 1988, p. 153.

indecisão, de tal modo que princípios jurídicos antes sólidos e bem fundados, como segurança jurídica, capacidade contributiva, progressividade do imposto, igualdade e mesmo legalidade são postos em dúvida. Certos especialistas chamam a esse fenômeno de “retorno à Idade Média”, com a explosão de benefícios fiscais e milhares de regimes especiais de tributação, em lugar da generalidade e da isonomia inerentes ao Direito Tributário<sup>13</sup> e outros, de “concerto barroco”<sup>14</sup>.

Essa desordem e essa fragilidade do Estado vêm, em contraponto, com o fortalecimento da sociedade e da democracia. Esse o ponto positivo. A formação do Direito e sua aplicação, em todas as áreas, inclusive no domínio tributário, parecem cada vez mais negociadas. Diversas alternativas para resolver as controvérsias fiscais, com a participação ativa do contribuinte ou sua anuência, são adotadas em ordens jurídicas diferentes, com limites mais ou menos estreitos, como a negociação, a transação e os acordos prévios de valorização das bases, além da arbitragem.<sup>15</sup>

Pois bem, como já mencionamos acima, tais mudanças se fazem sentir em duplo sentido. O Estado de Direito se faz exigente não somente de uma legalidade formal, mas de uma legitimidade plena de democracia participativa, que se reflete tanto nas relações da Administração Tributária com os cidadãos-contribuintes, assim como no vínculo existente entre o agente público e o Estado. Enfim, o particular, verdadeiro cidadão, investe-se de direitos subjetivos públicos, direitos fundamentais garantidos pela Constituição, que pode sustentar em relações jurídicas com o Estado, não mais em relações de poder. E essa nova posição de sujeito na democracia contemporânea altera a posição não apenas do contribuinte nas relações tributárias, exigindo uma nova Administração mais negociada e participativa dos tributos, como ainda beneficia o servidor (ele também um cidadão) no exercício da função pública de cobrança de tributos e nas suas relações com o Estado. É o que veremos a seguir.

## **2. As relações entre os contribuintes e a Administração Tributária em uma democracia. As exigências democráticas contemporâneas são intensas.**

O Estado de Direito contemporâneo continua regido por um Direito Administrativo em que o ato administrativo desempenha papel de alta relevância. Igualmente continuam vigentes clássicos princípios do Direito Administrativo como o da *legalidade*; o da *hierarquia*; da *auto-executoriedade*; da *indisponibilidade*; da *auto-tutela*; da *impessoalidade*, etc. Mas nos sítios (incluída aí a Administração Tributária) em que antes se admitia apenas

<sup>13</sup> Cf. MICHEL BOUVIER. « *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt* ». 4a. LGDJ. Paris, 2001, p.225.

<sup>14</sup> Cf. VALÉRIE VARNEROT. « *Entre essentialisme et existentialisme de la théorie des sources : les sources non formelles du droit fiscal.* » in *L'Impôt. Archives de Philosophie du droit*. Tome 46, Dalloz, Paris 2002, pp 139-195.

<sup>15</sup> Cf. JOSÉ OSVALDO CASÁS. *Los mecanismos alternativos de Resolución de las Controvérsias tributárias*. 1a ed. Ad-Hoc, Buenos Aires, 2003.

unilateralismo e supremacia do Estado, reconhece-se um verdadeiro direito de participação do cidadão.

O XX Relatório do Conselho de Impostos da França, intitulado “As Relações entre os Contribuintes e a Administração Tributária” de 2002, dá notícia da profunda transformação por que passam, na hora presente, as relações do Estado com os contribuintes, antes fortemente impregnadas de unilateralidade. Procura-se, em toda a parte, reforçar legalidade com legitimidade, por meio de uma renovação sistemática do **consentimento ao tributo**, cuja manifestação não se esgota mais na representação parlamentar tradicional. Em alguns países, abandonou-se a expressão “sujeito ao imposto”, ainda marcada pelo unilateralismo da Administração Pública e mesmo “contribuinte”, para substituí-las por “cliente”. É evidente que o termo “cliente” é inadequado para designar o contribuinte, pois, como explica o Conselho de Impostos, ele se refere a uma relação de mercado, implicando concorrência e liberdade de escolha, características diversas das relações tributárias.<sup>16</sup> Mas o exemplo serve para demonstrar o grau intenso de transformação por que passam as relações entre a Fazenda Pública e o cidadão-contribuinte.

Para reforçar o **consentimento ao tributo**, as Administrações estão adotando determinadas estratégias, que passamos a resumir, por necessidade de síntese, a saber:

**1. Aumentando o grau de informação e de conhecimento do contribuinte** sobre as normas tributárias que deverá cumprir, sobre seus direitos e deveres, sobre os procedimentos mais adequados, a forma e a agilidade na obtenção das soluções adequadas para o seu caso. Essa melhoria envolve a qualidade do serviço prestado ao usuário, quer por meio de informações eletrônicas e manuais, quer por meio de contatos diretos, com o objetivo de se testar: a) a forma de recepção dos contribuintes nos encontros pessoais; b) as chamadas telefônicas que não podem ficar sem resposta, aliás, nenhuma delas; c) o envio de formulários a domicílio; d) a identificação necessária do servidor interlocutor; e) a designação de agente-interlocutor único, para resolver as dúvidas de determinada empresa ou grupo de empresas, de modo a se evitem as entrevistas renovadas com servidores diferentes, que nada conhecem daquele problema específico; e) a sistematização das respostas de espera quando uma “expertise” for necessária, etc.

**2. Aumentando o grau de segurança da informação:** as legislações, em regra, prevêm o direito de “consulta” por escrito, com respostas oponíveis à Fazenda, em especial se publicadas. Assim se dá nos EEUU, Alemanha, Suécia, França, Itália, Brasil e outros. Em regra, a consulta ocorre, em casos concretos, em que o contribuinte tem dúvidas sobre a aplicação da lei em situações determinadas, e antes de efetuado um negócio, contrato ou convenção, nos planejamentos tributários. Também em regra, a resposta da Administração Tributária é oponível à própria Administração, pelo consulente. Mas nos EEUU, o chamado “rescrit” ou “ruling” pode assumir duas modalidades. Na primeira, a consulta refere-se especificamente a determinada operação que o contribuinte queira realizar, sendo a resposta oponível ao

---

<sup>16</sup> Cf. XX Relatório do Conselho de Impostos, op. cit, p.07.

Fisco; mas na segunda, o contribuinte pede à Administração uma interpretação da lei em tese, aparentando-se a resposta a uma instrução administrativa que, se publicada, será oponente à Fazenda Pública. Explica o Conselho de Impostos da França que, mesmo não publicadas, tais “rulings” nos EEUU são sistematicamente utilizados em juízo pelos contribuintes<sup>17</sup>.

**3. Melhorando a qualidade da norma tributária**, com vistas ao aperfeiçoamento do princípio da acessibilidade e inteligibilidade da lei. Vários países criaram regras, que visam à melhoria da redação e da técnica legislativa do Direito Tributário, entre eles a Itália, a Holanda e a Inglaterra, o último tendente a reescrever as suas leis.

Não obstante, o aperfeiçoamento da norma tributária não se restringe à clareza e à simplificação. Constantes avaliações são necessárias para introduzir mais adequação à realidade e à carga tributária, mais justiça, mais modernização. Em busca desse aperfeiçoamento, dentro de um ambiente econômico e político em mutação contínua, cada vez mais célere, as reformas tributárias têm sido freqüentes em todos os países. Em regra não se fazem mais grandes e definitivas reformas do sistema tributário, porém contínuas e pequenas mudanças.

Em França, o *Conseil des Impôts* (cujas denominação a partir de 2006 passou a ser *Conseil des Prélèvements Obligatoires*) é um órgão vinculado ao Tribunal de Contas, mas funcionalmente independente, que, há trinta anos, oferece ao Presidente da República daquele país estudos valiosos sobre a carga tributária e a sua distribuição. Seus relatórios anuais são de nível elevadíssimo e resultado do exame de grandes especialistas. Mesmo assim, em seu XX Relatório, versando exatamente sobre as relações entre a Administração fazendária e os contribuintes, o Conselho de Impostos francês alerta para a insuficiência dos estudos existentes, pois aquele órgão não tem meios “para produzir mais do que um relatório por ano”<sup>18</sup>. Interessantes os trabalhos do *Institute for Fiscal Studies*, criado nos anos sessenta no Reino Unido e da *National Tax Association* (1907), tradicional instituição privada dos EEUU, que costumam ter suas avaliações consideradas pelos governos respectivos.

No Brasil, a Emenda Constitucional nº. 42/03 introduziu, dentro do leque de atribuições do Senado Federal, objetivo similar:

**“Art. 52. Compete privativamente ao Senado Federal:**  
 (omissis).....  
 XV – avaliar periodicamente a funcionalidade do Sistema Tributário Nacional, em sua estrutura e seus componentes, e o desempenho das administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.”

<sup>17</sup> Cf. XX Relatório do Conselho de Impostos, op. cit. p. 79.

<sup>18</sup> Cf. XX Relatório do Conselho de Impostos, op. cit. p. 45.

Infelizmente, até a presente data essas avaliações não vieram à luz, no âmbito do Senado Federal, o que nos leva à sensação de que ainda esperamos muito tempo para que elas se tornem rotina.

A única iniciativa, que conhecemos, de igual teor, consiste na *Comissão Permanente de Simplificação e Revisão da Legislação Tributária*, criada pela Prefeitura de Belo Horizonte (Decreto Municipal 11.943/05), com o objetivo de “pesquisar e propor modificações a serem introduzidas no ordenamento, considerando os efeitos econômicos e sociais de sua aplicação, a justa distribuição da carga tributária, assim como a segurança, a transparência e a praticidade na administração dos tributos”. A Comissão apresentou o seu 1º. RELATÓRIO ao Sr. PREFEITO, intitulado “O TRIBUTO PARTICIPATIVO - AS RELAÇÕES ENTRE A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA E OS CONTRIBUINTES”, em março de 2006.

**4. Reforçando os direitos e garantias do contribuinte e a segurança jurídica.** Tanto nos EEUU, como em diversos países europeus, entre eles a Espanha, a Itália e a França, diversas leis foram aprovadas, reforçando o estatuto do contribuinte, em especial seus direitos subjetivos em face da Administração Tributária, a fim de garantir-lhe o direito de participação na formação dos créditos tributários. Na verdade, nessas ordens jurídicas, a Constituição é muito mais concisa e desconhece o leque de direitos e garantias que traz a Constituição da República do Brasil. Mesmo assim, na verdade desnecessariamente, tivemos alguns códigos de defesa do contribuinte, aprovados em alguns Estados da Federação.

No Brasil, ao contrário do que sucede no continente europeu, a segurança jurídica e a proteção da confiança são amplamente reforçadas no campo do Direito Tributário. Assentam-se na legalidade formal e material (especificidade conceitual determinante), consagradas nos arts. 5º. e 150, I, da Constituição Federal; reforçadas pela exclusividade da lei que concede subsídio, isenção ou outro benefício fiscal (art. 150, §6º. da CF/88); são minuciosamente explicitadas pelo art. 97 do Código Tributário Nacional; confirmadas e reconfirmadas pela proibição da analogia (art. 108, §1º., do CTN) e, conseqüentemente, das presunções; pela rejeição da interpretação econômica (art. 110) e da cláusula geral antielisiva (art. 109); pelo caráter estritamente vinculado dos atos administrativos de cobrança do tributo (art. 3º. e 142 do CTN); pelo direito ao contraditório e à ampla defesa nos processos administrativos e judiciais (art. 5º., LV); desenvolvem-se, ainda, na proibição da surpresa e da imprevisibilidade, por meio da vedação constitucional da irretroatividade do direito em geral (art. 5º, XXXVI), do Direito Penal (art. 5º., XL) e do Direito Tributário em especial (art. 150, III, “a”); no princípio da anterioridade e da espera nonagesimal (art.150, III, “b”, “c”). Finalmente, complementa-se a proteção da confiança com a vedação do confisco e a observância da capacidade econômica, art. 150, IV e § 1º do art. 145 da Constituição da República.

Ora, como se sabe, muitas Cartas Constitucionais, exceto em relação à legalidade, não consagram nenhum dos citados princípios expressamente, havendo, não obstante, algumas que elegem a irretroatividade apenas para os delitos e as penas (Constituição da Alemanha e dos EEUU) e outras que estabelecem a irretroatividade só para as leis sancionatórias, além do princípio da capacidade contributiva (Constituição da Itália). A fragilidade do

princípio da irretroatividade, do ponto de vista do direito constitucional, tem marcado a tolerância, em outros países, com relação a certa retroatividade da lei no imposto sobre a renda, isto é, aplicando-se a lei nova, vigente em dezembro do ano-base, a todo o período já decorrido. Trata-se da retrospectiva dos alemães, ou da “pequena” retroatividade dos franceses (fenômeno que tais ordens jurídicas estão a abolir), como observa SILVIA CALMES, em sua notável obra, *“Du Príncipe de Protection de la Confiance Légitime en droits allemand, communautaire et français.”*<sup>19</sup>. Esse mesmo fenômeno está representado na velha Súmula nº. 584, do STF, que esperamos, apesar das oscilações registradas em suas últimas decisões, a Corte Suprema venha a superar definitivamente.

Em França, as garantias concedidas aos contribuintes assumiram a forma de uma “Carta do Contribuinte”, que obrigatoriamente (sob pena de nulidade) lhes é enviada, antes do início de uma verificação ou procedimento fiscalizatório, e cujas disposições são oponíveis à Administração Tributária. (Esse o teor do art. L10 da Lei de Procedimentos Fiscais da França - LPF).

**5. Maior procedimentalização da Administração Tributária de modo a propiciar que os atos administrativos de revisão do lançamento, mesmo eles, resultem de um procedimento mais participativo para o contribuinte. Isso sem prejuízo de um posterior contencioso, iniciado após a notificação do lançamento ou de sua revisão. O controle fiscal e os poderes de investigação se modernizam e novos comportamentos são introduzidos. Ressalte-se a Lei nº. 97-502, de**

<sup>19</sup> Cf. SILVIA CALMES, em obra de doutoramento na França, dá notícia profunda dessas transformações e, especialmente, das reservas com que vê as transposições desses princípios dos direitos alemão e comunitário à ordem jurídica francesa, embora não se mostre em desacordo com os resultados de sua aplicação, que poderiam ser alcançados, segundo aquela autora, pela invocação de outros princípios, tradicionais na ordem jurídica francesa.<sup>19</sup> Vendo, nessa influência, um fator de risco para as tradições jurídicas francesas, ou a possibilidade de petrificação geral do direito, em razão do fortalecimento da segurança e do Estado de Direito, a autora, não obstante, acaba reconhecendo a necessidade de implementação de mudanças na ordem jurídica de seu País, em pelo menos três aspectos: **a)** na necessidade de se estabelecer uma obrigação geral de respeito aos termos fixados, aos prazos legais (nas isenções, p.ex.) quer pelo legislador, quer pelo administrador. Essa obrigação não precisa derivar do princípio da proteção da confiança, mas pode derivar do velho “pacta sunt servanda”; do direito adquirido ou da teoria da propriedade. Havendo desrespeito ao termo fixado, caberia uma indenização, hoje inexistente naquela ordem jurídica; **b)** na necessidade de se criar a obrigação geral de não-retroatividade no Direito Tributário, inclusive no imposto sobre a renda. Como se sabe, as Constituições européias não consagram a irretroatividade para o Direito em geral, mas expressamente apenas para o Direito Penal ou Sancionatório. Ora, não apenas o legislador deve estar proibido de retroagir, mas também a jurisprudência não pode atingir situações já constituídas no passado. As reviravoltas jurisprudenciais têm para o cidadão os mesmos efeitos que as modificações legislativas retroativas, explica a citada autora; **c)** finalmente, as mudanças do legislador, quando necessárias, devem se alimentar do princípio da proporcionalidade (que também é francês), instalando-se uma obrigação geral de adoção de medidas transitórias, aplicáveis às situações em que, embora não se possa falar em direito adquirido, em decorrência do não preenchimento de todos os requisitos legais, as expectativas são fortemente criadas, pelo decurso do tempo transcorrido (como pode ocorrer nas alterações realizadas no estatuto do funcionário público ou da previdência social). Ver *“Du Príncipe de Protection de la Confiance Légitime en droits allemand, communautaire et français.”* Paris, Dalloz, 2001, em especial, ps. 550-562.

08/07/87, dos franceses, que estabeleceu princípios básicos, como: **a)** inversão do ônus da prova, cabendo à Administração comprovar o débito do contribuinte; **b)** introdução de um procedimento contraditório, para revisão dos lançamentos por homologação; **c)** aviso prévio relativamente à fiscalização na empresa, período a ser verificado, tipo de tributo, data da primeira intervenção, melhor informação do contribuinte controlado sobre seus direitos, referidos em sua “Carta”; **d)** direito de o contribuinte se fazer assistir por um especialista; **e)** **contraditório oral** entre o auditor ou verificador fiscal e o contribuinte; **g)** **ao final do procedimento**, tudo deverá ser registrado por escrito, daí resultando ou **1)** uma notificação da retificação a ser feita (autuação), devidamente fundamentada, com o cálculo do montante do imposto, juros e multa devidos ou **2)** uma notificação da ausência de retificação, que equivaleria, entre nós, a uma homologação expressa do lançamento<sup>20</sup>. Havendo notificação de revisão de lançamento, poderá o contribuinte recorrer da decisão, para instâncias superiores. Mas havendo notificação de ausência de retificação do lançamento a que o contribuinte tem direito, ficará a Administração impedida de realizar outra verificação relativamente ao mesmo período e tributo fiscalizados (exceções haverá nas hipóteses legais de fraude e documentação falsa, posteriormente descobertas, por ex.).

Nas sociedades democráticas, trata-se de uma tendência contemporânea introduzir a força dos procedimentos (ou processos) administrativos. Os atos administrativos continuam a desempenhar papel de alta relevância, mas, por seu unilateralismo, não são mais o centro único a partir do qual se compreendia, de forma isolada, a Administração, antes configuram o resultado de um procedimento contraditório havido entre o cidadão e o Estado. Por outro lado, a dogmática se divide, preferindo alguns publicistas realçar as relações jurídicas existentes entre o Estado e o cidadão, desencadeadas pela ocorrência de determinado fato (que pode ser o próprio ato administrativo ou outro, previsto em lei), por força das quais tanto a Administração Pública como o administrado se posicionam em níveis iguais, ambos sujeitados ao Direito e por ele qualificados, em seus deveres e direitos<sup>21</sup>.

**6. Intervenção de comissões e câmaras paritárias ou de conselhos de contribuintes no aperfeiçoamento do lançamento e de suas revisões.** Tanto no Brasil, como em outros países, ainda no âmbito administrativo, o contribuinte, após a autuação e a interposição de recursos aos superiores hierárquicos do agente que realizou a verificação, pode recorrer a órgão de composição paritária, composto de representantes do Fisco e dos contribuintes. Em nosso País, os conselhos de contribuintes na União e nos Estados e as juntas de revisão e de recursos fiscais nos Municípios podem modificar o lançamento no todo ou em parte, por questões de legalidade ou por matéria de fato. Papel semelhante, por exemplo, desempenham as comissões departamentais dos impostos diretos e do IVA (CDIDTA), as comissões de conciliação ou de repressão ao abuso do direito na França. Não obstante, naquele País, as empresas reclamam da duração muito longa dos

<sup>20</sup> Cf. MICHEL BOUVIER, MARIE CHRISTINE ESCLASSAN, JEAN-PIERRE LASSALE. *Finances Publiques*. 8<sup>o</sup>.Ed. Paris. LGDT, 2006, ps. 632-637.

<sup>21</sup> Cf. LUÍSA CRISTINA PINTO e NETTO, op. cit.

procedimentos, da tendência a acolher o ponto de vista da Administração e solicitam um alargamento da competência de tais comissões, que se limitam a examinar a matéria de fato em discussão<sup>22</sup>.

**7. A busca do diálogo e do acordo**, como técnicas de redução da litigiosidade e do grau de insatisfação dos contribuintes com a tributação, têm sido perseguidas de forma generalizada em diversos países. Intensificam-se, antes de formalizado e determinado o crédito tributário, ou antes de ajuizada a cobrança, os acordos prévios relativos à base de cálculo e à sua apuração; criam-se formas de correção dos erros praticados pelos contribuintes de boa fé, hipótese na qual não se cobram multas, apenas juros; mecanismos diversificados de parcelamento automático da dívida são previstos, além dos casos de transação.

Enfim, segundo o XX Relatório do Conselho de Impostos da França, a modernização do sistema de controle e de fiscalização mantido pela Administração Tributária está, hoje, pelo menos desde 1999, norteada pelos seguintes princípios:

- **uma aplicação moderada da lei tributária**, sem exageros irrealistas, de bom senso, evitando-se o formalismo excessivo, tudo voltado a ampliar o consentimento do contribuinte ao tributo e a pacificar as relações entre o contribuinte e a Administração Tributária;
- **uma redução dos constrangimentos dirigidos aos contribuintes investigados**, em especial os de boa fé, aliviando-se a presença do Fisco nos estabelecimentos verificados, com limitação expressa do tempo da verificação (em regra, no máximo, 06 meses para pequenas e médias empresas; ou 01 ano, para as demais), além da introdução de investigações simplificadas;
- **uma melhoria da qualidade do controle**, considerando que ele pode ter objetivos diferentes, a saber, meramente dissuasório, destinado a aumentar a arrecadação e a reorientar os comportamentos equivocados dos contribuintes de boa fé; ou repressivo, voltado a punir financeiramente e penalmente os comportamentos fraudulentos<sup>23</sup>.

Alguns pontos são comuns às Administrações dos mais diversificados países. Em geral, se quer aperfeiçoar e reforçar a presença da Fiscalização nas grandes fraudes, mas em contrapartida se aliviam, se flexibilizam e se democratizam os procedimentos em relação aos demais contribuintes.

---

<sup>22</sup> Cf. XXème Rapport au Président de la République. Conseil des Impôts, op. cit., p.219, que ao final sugere um alargamento da competência de tais Comissões, acolhendo o ponto de vista dos contribuintes.

<sup>23</sup> Cf. XXème Rapport au Président de la République. Conseil des Impôts, op. cit., p. 211-213.

Essa longa lista de técnicas e procedimentos que marcam a evolução trazida pelo Estado Democrático de Direito demonstra que não mais se tolera uma Administração autoritária, a praticar atos administrativos unilaterais de cobrança dos tributos, sem prévio procedimento contraditório e ampla defesa. Somente o arbítrio convive com agentes públicos incompetentes, que impõem deveres injustos e excessivos, sem resposta conseqüente. E quanto maiores forem as exigências de justiça, isonomia, reforço do **consentimento do contribuinte** ao imposto e pacificação das relações tributárias, maiores serão as exigências quanto ao exercício da função pública de fiscalização fazendária, maior a profissionalização, a especialização e o prestígio funcional e financeiro da carreira do agente-arrecadador. A democracia cobra um preço pela liberdade e, ao contrário do que poderiam pensar alguns, exige a formação de um corpo técnico altamente preparado e especializado. É o que veremos a seguir.

### **3. A carreira dos auditores e agentes fiscais nos Estados democráticos. Carreiras exclusivas de Estado.**

Como vimos, a democracia é um processo insuperável e inafastável. Um verdadeiro processo discursivo de inclusão que deve ser contínuo. A fiscalidade participativa<sup>24</sup> é sugerida como um processo em que o contribuinte não atua apenas simbolicamente, por meio da representação parlamentar, mas em que a informação, a comunicação, a renovação do consentimento ao tributo estão em permanente processo. A reaproximação entre a administração e os contribuintes deve estar pautada pela confiança e pela boa fé e, imantada desses valores, deve sofrer revisão periódica, com vistas a seu aperfeiçoamento.

A função pública relativa à Administração, envolvida no controle, determinação e cobrança dos tributos, classicamente, desde as sociedades mais primitivas, configura manifestação da soberania do Estado, a par de efetivar uma atividade-meio imprescindível à sua manutenção. Mas à medida que se reduz o absolutismo estatal e as práticas democráticas são introduzidas, mais se agiganta a importância dessa função pública. Somente em um Estado Democrático de Direito, em que a proceduralização contraditória é de alta relevância, em que se busca o diálogo argumentativo entre Fisco e contribuintes, a formação de agentes públicos de alta credibilidade técnica, social e ética torna-se imperativa para a consecução dos objetivos postos.

Do bom desempenho da Administração em garantir a **renovação do consentimento ao imposto** vai resultar o exercício efetivo dos direitos e garantias do contribuinte e, conseqüentemente, o pleno sucesso da arrecadação, tanto mais elevada quanto mais espontânea for. O cidadão de boa fé certamente responderá com o pagamento tempestivo dos tributos. Por outro lado, o desestímulo à sonegação e à fraude dependem de controle repressivo mais eficaz, isonômico e uniforme. Enfim, a função pública exercida

---

<sup>24</sup> Cf. BOAVENTURA DE SOUSA SANTOS. *Reinventar a democracia: entre o pré-contratualismo e o pós-contratualismo*. In *A Crise dos Paradigmas em Ciências Sociais e os desafios para o século XXI*. Rio de Janeiro, Contraponto, 2000).

pela Administração Tributária deve obedecer a determinados princípios, necessários a seu pleno desenvolvimento. É o que veremos a seguir:

### 3.1. A plena diferenciação no corpo social.

Os serviços de Administração fazendária somente devem atuar com organização própria, carreira com cargos específicos e hierarquizados, alta profissionalização da competência, de tal modo que possam ser identificados e reconhecidos quer no seio do Poder Executivo, quer em relação aos demais Poderes.

Como observa NIKLAS LUHMANN, a alta especialização profissional, a organização hierarquizada e a organização são técnicas essenciais de diferenciação social, que ocorrem em intensidade tanto maior quanto mais elevadas forem a credibilidade e a autoridade da atividade envolvida.<sup>25</sup> Assim se dá com o Poder Judiciário e o Ministério Público, cujo prestígio e importância sociais elevam-se nas sociedades democráticas. Esse o teor do art. 37, XXII, da Constituição da República, na redação da Emenda Constitucional nº. 42/03:

**“Art.37.....**  
(omissis).....

**XXII-** *as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio.”*

Portanto, a natureza da função pública relativa à Administração Tributária deve ser considerada de Estado, em sua essência, e sua priorização, impostergável. Impõe-se a regulação de uma carreira por lei, com cargos a serem preenchidos mediante concurso público, organizados de forma hierarquizada e de alta especialização. Impõem-se constante atualização e aperfeiçoamento, revisões, metas objetivas de desempenho, a exigir esforço considerável no exercício da função pública. Tal esforço deve merecer reflexos na organização dos cargos e remunerações respectivas.

É que, se as atividades da Administração Pública em geral supõem a observância de princípios como legalidade, impessoalidade, moralidade e publicidade, verdadeiras garantias do cidadão, como manda o art. 37 da Constituição da República, o exercício das funções inerentes à Administração fazendária exige a obediência irrestrita aos mesmos princípios de forma hiperbólica. Ao agente público, que é administrador tributário, pois, uma série de restrições de comportamento é imposta pelas leis (ou deve ser), restrições que não se exigem de qualquer pessoa, nem da maioria dos demais agentes. Em tese, podemos dizer que as atividades da Administração Tributária situam-se dentro de um núcleo de funções públicas, de **caráter necessitado**. Sujeitam-se, rigorosamente, **à lei**; são **obrigatórias**,

<sup>25</sup> Cf. O Direito das Sociedades. *Das Recht der Gesellschaft*, originais cedidos pelo tradutor.

representando atos de aplicação da lei necessitados e inadiáveis, no exercício de um poder **plenamente vinculado**; devem ser **independentes, imparciais, impessoais**, portanto impermeáveis a influências políticas, sociais e econômicas externas; são **prevalentes e precedentes** sobre outras atividades administrativas. É o que veremos a seguir.

### 3.2. Precedência e prevalência sobre outras atividades administrativas.

A função pública concernente à Administração fazendária atua com precedência e prevalência sobre outras atividades administrativas, no tocante aos mesmos fatos, pessoas ou bens. A função pública de arrecadação dos tributos, como atividade essencial ao funcionamento do Estado, em relação a fatos, pessoas e bens fiscalizados, tem prevalência sobre a competência concorrente ou o interesse de outro órgão administrativo. É o que estabelece a Constituição da República, em sua redação originária:

**“Art.37.....**  
*(omissis).....*  
**XVIII – a administração fazendária e seus servidores fiscais terão, dentro de suas áreas de competência e jurisdição, precedência sobre os demais setores administrativos, na forma da lei;”**

Embora a precedência seja estritamente **funcional**, a norma constitucional pressupõe, de forma implícita, a necessária independência da Administração fazendária e seu distanciamento em relação aos demais setores administrativos.

### 3.3. Autonomia funcional e independência no seu exercício.

A autonomia funcional é vital ao bom funcionamento das atividades inerentes da Administração fazendária, de tal forma que se dê uma necessária impermeabilização da função, em relação ao restante da Administração Pública, em especial em relação aos agentes políticos, e ainda em relação ao ambiente externo, pleno de interesses econômicos e políticos. A função pública só pode ser exercida de maneira imparcial e isonômica para todos os contribuintes.

É evidente que os agentes políticos, representantes de partidos e governantes eleitos, podem filtrar interesses corporativos com facilidade e são muito mais sensíveis a tais influências. O distanciamento da função pública inerente à Administração Tributária em relação ao restante da Administração e demais atividades externas ao Estado é necessário, porque, sem independência, o exercício da função se compromete, fazendo parecer decisão técnica o que é apenas vantagem financeira concedida a certos grupos econômicos, por pressão política. É evidente que as normas de controle, fiscalização e cobrança de tributos devem ser aplicadas a todos (pequenas, médias e grandes empresas) sob os critérios legais e que as diferenciações a serem feitas serão aquelas concedidas pela própria lei. As negociações, os acordos sobre base de cálculo, os parcelamentos de dívida, as anistias e transações devem ser instrumentos técnicos, previstos em lei razoavelmente interpretada. Se a aplicação da norma legal em seu rigor técnico trouxer

conseqüências sociais, econômicas e políticas indesejáveis e nocivas, razões que os agentes políticos são aptos a identificar, cabe a eles buscar a aprovação de nova lei para a remissão, a anistia ou a transação. Da aplicação da lei, de forma isonômica, depende a justiça do sistema tributário.

Houve um longo caminho percorrido em busca da justiça tributária, contra privilégios concedidos a grupos de poder religioso, nobiliárquico, militar ou econômico. Lutas e revoluções sangrentas. Hoje, nas democracias inclusivas, em que a verdadeira soberania está na sociedade, no “povo”, não pode o administrador tributário confundir razões de direito e de justiça com razões de governo e de Estado. Portanto, a independência funcional do exercício da atividade é essencial, para a renovação do consentimento ao tributo, para a procedimentalização da Administração fazendária e para a segurança e garantia de todos os cidadãos. Essa característica do exercício da função pública – autonomia e independência funcionais - acarreta para o agente público *restrições* funcionais, especiais, não apenas a vedação do exercício do comércio, comum a todos os servidores públicos, mas ainda:

- do exercício da advocacia ou da consultoria contábil, fiscal e administrativa de empresas;
- da participação em multas, custas e outras benesses derivadas de procedimentos ou processos tributários;
- do auferimento de taxas, contribuições ou quaisquer vantagens pagas por particulares;
- do exercício do comércio ou da advocacia fiscal e contábil por um período determinado, após a aposentadoria ou exoneração do cargo ocupado.

A mesma independência e imparcialidade no exercício das funções de juiz e promotor são esperadas e, em decorrência, *restrições e impedimentos* similares são impostos ao agente público, encarregado da Administração fazendária. Em contrapartida, a vitaliciedade, a inamovibilidade (salvo por interesse público) e a irredutibilidade de vencimentos, observadas as exceções postas na própria Constituição, devem ser garantias reconhecidas à carreira e ao exercício das atividades de administrador fazendário.

Como já evidenciamos, sem a necessária especialização e independência funcional, na sociedade democrática brasileira, não será possível introduzir, efetivamente, a perseguição do diálogo, a força dos procedimentos (ou processos) administrativos estritamente contraditórios, muito menos restabelecer a proteção da confiança e da boa fé na condução da Administração fazendária e em seus agentes, menos ainda aliviar os constrangimentos relativamente aos contribuintes honestos, com acordos prévios sobre as bases de cálculo e matéria de fato ou difundir a homologação expressa do lançamento após uma verificação que não apure irregularidades. Essas metas são introduzidas em todo o mundo com vistas à redução da litigiosidade, ao aumento da espontaneidade no pagamento dos tributos e à possibilidade de controle da carga tributária. Em oposição, deve-se concentrar a pressão fiscalizatória sobre as fraudes e sonegações de âmbito nacional e internacional, o que exige alta especialização e desempenho da atividade de forma integrada entre as Administrações existentes no País e, eventualmente, em outros.

### 3.4. Autonomia financeira ou garantias mínimas de certo volume de recursos para seu financiamento.

A função pública da Administração Tributária, além da independência funcional, deverá ser dotada de autonomia financeira ou, pelo menos, da garantia de certo volume afetado de recursos na lei orçamentária. Não é descabido condicionar o montante da afetação a um desempenho medido e controlado por padrões de excelência.

O art. 37, XXII, que garante recursos prioritários para o exercício das atividades da Administração Fazendária não está isolado na Constituição, pois ele vem complementado pelo art. 167, IV, que estabelece:

*“Art. 167. São vedados:*

*(omissis).....*

*IV- a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, §2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, §8º, bem como o disposto no §4º deste artigo;”*

Ora, é preciso distinguir o instituto da vinculação.

A Constituição proíbe a vinculação da receita de impostos, como regra geral no art. 167, IV, e tal dispositivo foi alterado, por meio da Emenda Constitucional nº.42/03, exatamente para que se introduzisse nova exceção à regra, para se permitir a vinculação dessa receita ao custeio das *“atividades da administração tributária”*.

Vinculação é figura de exceção. A regra é o clássico princípio da não afetação da receita de imposto a órgão, fundo ou despesa, consagrado no art. 167, IV. As exceções devem estar expressamente enumeradas na própria Constituição.

O art. 167, IV, topicamente, está inserido na Seção II, denominada *“Dos Orçamentos”* e configura fruto de uma longa evolução que a história do Direito Público revela. Nunca representou autorização para alienação ou penhora de receita pública, muito menos autorização para prestação de garantia real. Trata-se, tão somente, de preceito endereçado ao legislador do orçamento. Vinculação é figura por via da qual o legislador orçamentário fica obrigado a destinar parcela da receita ao pagamento de certo fundo ou despesa. Não se confunde, pois, com expropriação de receita pública, de resto irrenunciável pelo próprio Estado.

O princípio da não vinculação, ou não afetação da receita, é clássico, comum aos países latinos e do continente europeu. É corrente nas leis de contabilidade pública e na doutrina nacional e estrangeira. Vem integrando

sucessivos textos constitucionais em nosso País. São dois os fundamentos e objetivos de sua consagração constitucional, a saber:

**a)** destina-se, em primeiro lugar, a preservar a disponibilidade dos meios financeiros para programar gastos, segundo as prioridades escolhidas e a realidade conjuntural esperada. O legislador orçamentário precisa ter a possibilidade de planejamento, de otimização e de exercício do poder orçamentário. Se a receita estiver previamente afetada a órgão, fundo ou despesa específica, haverá desperdício de recursos em certas áreas e falta em setores essenciais, com comprometimento da legitimidade e da funcionalidade orçamentária<sup>26</sup>;

**b)** cumpre o importante papel de garantir o sentido democrático e redistributivo da receita de impostos, que devem ser arrecadados de acordo com a capacidade econômica (dos mais ricos) e aplicados segundo as necessidades públicas. O exemplo mais significativo de sua relevância está cristalizado no rumoroso caso de San Antonio do Distrito de Rodriguez (Texas), debatido na Corte Constitucional Norteamericana<sup>27</sup>.

Pois bem. As exceções que se fazem na Constituição devem ser de alta relevância, comparáveis às funções igualmente elevadas que cumpre o princípio da não vinculação da receita de impostos. Assim as exceções se abrem para os gastos com saúde, educação e prestação de garantias para o pagamento de operações de crédito. E, para a despesa com a Administração fazendária.

Esse, apenas esse, o sentido do art. 167, IV, modificado pela Emenda Constitucional nº. 42/03: criar uma garantia especial, de tal modo que o legislador orçamentário fique obrigado a vincular parte da receita ao pagamento daquela despesa especial, o financiamento da Administração fazendária. Outra exceção ao princípio da não afetação da receita reside na vinculação parcial da receita aos gastos na educação. Tal não significa, entretanto, penhora, expropriação, seqüestros ou confiscos. A vinculação tem apenas o sentido de afastar a discricionariedade do legislador orçamentário, direcionando-lhe obrigatoriamente os gastos.

Não obstante, a vinculação da receita indispensável ao custeio do ensino e da saúde obedecerá a um piso mínimo, previsto na própria Constituição, no art.212 e no art. 198, §2º., mínimo esse não estipulado para o financiamento das atividades inerentes à Administração Tributária. Além disso, a Constituição, para assegurar a efetividade da norma, cuidou de prever as

<sup>26</sup> Cf. entre outros, JOSÉ AFONSO DA SILVA. Curso de Direito Constitucional Positivo. São Paulo. 15ª ed. Malheiros Ed., p. 710; HECTOR VILLEGAS. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. 9ª, Depalma, Buenos Aires, 1975, p. 628; FERREIRO LAPATZA. Curso de Derecho Financiero Español. 12ª, Madri, Marcial Pons, 1990, p. 848; FRANCISCO DE LA GARZA. Derecho Financiero Mexicano. México. Ed. Porrúa. 1982, p. 125, etc.

<sup>27</sup> Cf. DONALD P. KOMMERS. Der Gleichheitssatz: Neure Entwicklungen und Probleme in Verfassungsrecht der USA und der Bundesrepublik Deutschland" in Der Gleichheitssatz in Modernen Verfassungstaat, pelo Simpósio do 80º aniversário de Gerhard Leibholz. Baden-Baden, Nomos V, 1982, p. 43-44. Veja-se resumo da questão in ALIOMAR BALEEIRO. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. 7ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1998, p. 560-564.

sanções destinadas a reprimir o descumprimento das vinculações referidas à educação e à saúde, prevendo a intervenção da União nos Estados e a intervenção dos Estados nos Municípios, nos arts. 34 e 35. Confira-se:

**“Art. 34.** *A União não intervirá nos Estados nem no Distrito Federal, exceto para:*

*(omissis).....*

**VII** – *assegurar a observância dos seguintes princípios constitucionais:*

*(omissis).....*

**e)** *aplicação do mínimo exigido da receita resultante de impostos estaduais, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção do desenvolvimento do ensino e nas ações e serviços públicos de saúde.”*

**“Art. 35.** *O Estado não intervirá em seus Municípios, nem a União nos Municípios localizados em Território Federal, exceto quando:*

*(omissis).....*

**III** – *não tiver sido aplicado o mínimo exigido da receita municipal na manutenção e desenvolvimento do ensino e nas ações e serviços públicos de saúde;”*

Ora, embora a Constituição Federal obrigue à vinculação, uma vez que proclama a prioridade dos recursos afetados à Administração fazendária, fazendo no art. 167, IV, remissão expressa ao art. 37, XXII, não dispõe sobre o mínimo dos gastos a serem efetivados, não mensura essa prioridade, nem lhe estabelece um montante. E mais, não impõe sanção ao descumprimento da prioridade a ser concedida aos aludidos recursos. A Constituição Federal também não concede à Administração fazendária a iniciativa de proposta da lei orçamentária, nem lhe assegura a entrega dos recursos das respectivas dotações orçamentárias até o dia 20 de cada mês, em duodécimos, como faz em relação ao Poder Judiciário, ao Ministério Público e à Defensoria Pública (Cf. art. 99, §1º.; art. 127, §3º; art. 134, §2º; art. 168).

Apesar disso, as normas constitucionais não configuram mero conselho, sugestão ou programa, ao contrário, são sempre dotadas de efetiva juridicidade, razão pela qual os preceitos constantes do art. 37, XXII, e 167, IV, obrigam à vinculação e à afetação de recursos prioritários para o custeio da Administração fazendária. Inexistem apenas os critérios mínimos para se aferir a suficiência da vinculação feita.

Lei complementar federal, de normas gerais, autorizadas pelo art. 165, §9º. da Constituição da República, deverá estabelecer os critérios para a fixação de um piso, como, aliás, pode ocorrer nas ações e serviços públicos de saúde pública (art. 198, §§2º. e 3º.). Tais critérios poderão estar unidos a metas de desempenho, como sugere o Conselho de Impostos, relativamente à gestão da Administração fiscal na França.

Como mera exemplificação, cite-se o XX Relatório do Conselho de Impostos francês, denominado *“As Relações entre os Contribuintes e a Administração Tributária”*, de 2002. Segundo esse Relatório, a Direção Geral

de Impostos–DGI empenhou-se, em 1999, na modernização política do controle fiscal, por meio de um contrato de objetivos e meios, para o período 2000-2002. Um contrato dessa natureza é feito entre os órgãos de arrecadação da Receita francesa (a DGI) e o Ministério do Planejamento e Orçamento e repousa sobre a seguinte lógica:

- a DGI se esforça em melhorar a qualidade do serviço prestado aos contribuintes e em aumentar a sua eficácia, com fixação de metas quantificadas de forma precisa e mensuradas por meio de um balanço de resultados ao término do contrato;
- em contrapartida, a direção do Orçamento garante um nível de recursos sobre o conjunto do período coberto pelo contrato (03 anos);
- mantendo-se os resultados no futuro, o mesmo nível de recursos fica estabilizado.

É evidente que essa solução francesa, também prevista em nossa Constituição, corresponde a uma das fórmulas possíveis a serem utilizadas para a garantia de recursos estabilizados em certo patamar, sem desperdícios, acomodação ou inércia.

O art. 37, § 8º., da Constituição da República estabelece:

*“Art.37.....  
(omissis)*

*§ 8º. A autonomia gerencial, orçamentária e financeira dos órgãos e entidades da administração direta e indireta poderá ser ampliada mediante contrato, a ser firmado entre seus administradores e o poder público, que tenha por objeto a fixação de metas de desempenho para o órgão ou entidade, cabendo à lei dispor sobre:*

*I – o prazo de duração do contrato;*

*II – os controles e critérios de avaliação de desempenho, direitos, obrigações e responsabilidade dos dirigentes;*

*III – a remuneração do pessoal.”*

Entre nós, a ausência de um piso mínimo poderá ser suprimida por meio de tais leis, que estabeleçam os critérios e mecanismos que possam dimensionar o padrão de excelência dos serviços e balizar o montante dos recursos, vinculados de forma estável a seu financiamento. É evidente que tais contratos têm reflexos imediatos na lei de diretrizes orçamentárias e na lei orçamentária, sendo obrigatória a manutenção do montante de recursos previstos.

Seja como for, ainda que inexistam hoje parâmetros para a fixação de um nível estável de vinculação de recursos ao financiamento da Administração fazendária, e na ausência de lei complementar disciplinadora da matéria, “a prioridade” dos recursos, assegurada pelo art. 37, XXII, deve ter efeitos imediatos mínimos. É que a escassez de recursos, fenômeno que assusta as administrações públicas na grande maioria dos países, pode ser agravada em fase de crises econômicas, recessão, desemprego dos fatores de produção, baixo crescimento do PIB, com decorrente queda de arrecadação.

Pode ocorrer mesmo uma espécie de estrangulamento financeiro do Estado. Nessas circunstâncias, soe acontecer que os créditos orçamentários previstos não possam ser honrados, pois a autorização para gastar órgão a órgão, setor a setor mostra-se superior aos recursos entesourados ao longo do exercício financeiro. Contingenciam-se os recursos e estabelecem-se prioridades, muitas delas sujeitas à discricionariedade dos governos executivos.

**Dá-se então um verdadeiro estado de necessidade administrativo**, que se caracteriza pelo conflito entre normas e obrigações a cumprir. De fato, na impossibilidade de honrar todos os compromissos do Estado, surge dilema ou conflito entre bens jurídicos: de um lado o atendimento de um certo volume de despesas obrigatórias e prioritárias à luz da Constituição (pessoal e seus encargos; custeio crítico; ensino e saúde; transferências constitucionais para os Municípios, funcionamento regular dos demais poderes, inclusive com as atividades administrativas de fiscalização tributária). De outro, o cumprimento de obrigações assumidas em contratos com fornecedores, empreiteiras, construtores, ou seja, há uma série de gastos, autorizados pela lei orçamentária, relativos a investimentos, subvenções, subsídios, etc. É necessário, então, sacar da Constituição uma escala de prioridades por ela referida.

Juristas do Direito Administrativo apontam a presença de um estado de necessidade, todas as vezes em que a capacidade financeira da Administração não é suficiente para satisfazer a prestação a que, por lei, o Poder Executivo estaria obrigado<sup>28</sup>.

O estado de necessidade (também chamado por penalistas como JORGE FIGUEIREDO DIAS, de direito da necessidade, é um amplo excludente da ilicitude, acostando-se a normas de distinta natureza, penal, civil ou administrativa, que deriva **"da preservação de um interesse ou de um dever mais valioso do que aquele que a ação sacrifica"**<sup>29</sup>. Portanto, no direito da necessidade, ora nos deparamos com um conflito de interesses ora com um conflito de deveres. Existindo um conflito de interesses, fica justificada a ação e excluída a ilicitude se um **"perigo atual para um interesse protegido só pode ser afastado ou diminuído à custa da lesão ou perigo de lesão de um outro interesse também protegido. A solução do conflito tem agora claro desenho no princípio do interesse ou valor preponderante: será lícita a ação tendente a salvaguardar o interesse mais valioso"**. Dá-se, porém, um conflito de deveres **"quando dois ou mais deveres concorrem em uma situação concreta por forma tal que nenhum deles pode ser cumprido sem violação do outro ou outros."** Mas, diferentemente do que ocorre no conflito de interesses, em se dando um conflito de deveres **"é lícito o cumprimento de um dever de valor superior OU IGUAL ao do dever que se sacrifica"**<sup>30</sup>.

<sup>28</sup> Cf. ARNDT, HANS W. Praktikabilität und Effizienz. 1a. ed., Köln, Otto Schmidt KG, 1983; também ISENSEE, JOSEF. Die Typisierende Verwaltung. 1a. ed., Berlin. Duncker & Humblot, 1976.

<sup>29</sup> Cf. Direito Penal, Coimbra, 1976, p. 234.

<sup>30</sup> Cf. JORGE FIGUEIREDO DIAS, op. cit., ps. 235-238.

O que se apresenta na questão dos recursos sabidamente **prioritários** para o custeio da Administração fazendária é, substancialmente, um conflito de deveres em situação de escassez, em que a Constituição da República já determina a prevalência dos recursos destinados ao custeio dos serviços de Administração fazendária em relação aos demais, sendo desnecessário um balanceamento a ser feito pelo intérprete, um sopesamento de princípios constitucionais para a escolha certa. A questão conflituosa não se apresenta para o intérprete (existiu, no plano pré-legislativo da adoção da norma) pois já foi resolvida pelo art. 37, XXII da Constituição da República. Trata-se, singelamente, de obediência às normas constitucionais.

Embora certa parte das autorizações orçamentárias para efetuação dos gastos, não seja cogente, existem determinadas despesas que são obrigatórias e de alta prioridade, ou seja, a omissão e a recusa na entrega dos recursos pertinentes são punidos com sanções graves, previstas no próprio texto da Constituição. Tais despesas passam à frente dos gastos com os serviços da Administração Tributária, a saber:

**a)** ao livre exercício do Poder Legislativo, do Poder Judiciário, do Ministério Público, e dos Poderes constitucionais das unidades da Federação (art. 85);

**b)** ao dever de entregar as transferências obrigatórias a que fazem jus Estados e Municípios, assim como os Municípios em relação às transferências obrigatórias dos Estados;

**c)** à entrega dos duodécimos das dotações orçamentárias, inclusive créditos suplementares e especiais, destinados aos órgãos dos Poderes Legislativo e Judiciário, do Ministério Público e da Defensoria Pública, até o dia 20 de cada mês, na forma da lei complementar (art. 168);

**d)** ao dever de aplicar determinados percentuais da receita de impostos na educação e na saúde, havendo ainda a possibilidade, em se configurando a infração, de intervenção da União no Estados, e dos Estados nos Municípios, conforme arts. 34 e 35;

**e)** ao dever de pagar a dívida fundada e o pessoal, pois a suspensão do pagamento por mais de dois anos consecutivos, salvo força maior, configura motivo de intervenção da União nos Estados nos respectivos Municípios (arts. 34 e 35).

Mas, em seguida, são expressamente considerados **prioritários** na Constituição, os gastos com os serviços da Administração fazendária, de acordo com o art. 37, XII. E configura crime de responsabilidade o ato do Presidente da República que atente contra a Constituição Federal. Portanto, atendidas as despesas necessárias acima enumeradas, que têm precedência sobre todas, não poderá o Poder Executivo, sem cometer infração grave à Constituição:

- contingenciar os gastos indispensáveis aos serviços da Administração Tributária; ou
- preterir os mesmos gastos em favor de quaisquer outros, relativos a qualquer outro setor não considerado expressamente prioritário.

Portanto, na ausência de lei complementar, inexistem critérios seguros que obriguem o legislador orçamentário a quantificar as dotações

afetadas à manutenção dos serviços de uma Administração fazendária competente, ativa e produtiva, em montantes determinados e mínimos. Não obstante, uma vez definidos os créditos orçamentários e suas respectivas dotações na lei orçamentária, em se apresentando insuficiência de recursos para atender a toda a despesa pública fixada, não poderá o Poder Executivo realizar cortes e ordenar preterições nos gastos com a Administração fazendária em favor de outros. Assim sendo, ainda que conste, na lei orçamentária anual (como é de praxe), autorização para que o Poder Executivo abra créditos suplementares por meio de transposição de dotações de um crédito para outro dentro de certos limites, a autorização vale para despesas não consideradas prioritárias pela própria Constituição, não para as despesas com a Administração Tributária. É evidente que a lei orçamentária não se superpõe à Constituição da República.

### 3.5. Estreita vinculação ao texto legal.

O exercício das atividades administrativas das Fazendas está estreitamente vinculado ao texto legal, não podendo o agente atuar discricionariamente para escolher a oportunidade ou a conveniência de lançar o tributo ou de praticar outro ato administrativo necessário à ultimateção da cobrança. Enfim, é proibido denegar a atividade administrativa tributária (de cobrança, de controle e de fiscalização), como dispõe o parágrafo único do art. 142 do Código Tributário Nacional. Observe-se que o juiz também está vinculado à lei e, ao mesmo tempo, está obrigado a proferir a decisão, sendo proibido de denegar a justiça no caso concreto.

Portanto, a atividade administrativa tributária é obrigatória e rigidamente disciplinada por lei. Não nos cabe adentrar no poder regulamentar, inerente ao Poder Executivo, que viabiliza a execução das leis, mas é importante realçar que essa estreita vinculação da Administração Tributária às leis desencadeia a necessidade de alta especialização, de conhecimentos avançados e profissionalização do setor. Em momentos diferentes e em aspectos diversos, é necessária a intervenção de seus agentes:

- ao se prepararem as leis tributárias, os regulamentos e atos normativos do Executivo;
- ao ensejo de executar-se a lei tributária, ou fiscalizar-se o cumprimento de seus comandos, atividades que incumbem à Administração de ofício, *em massa*, em relação a milhões de contribuintes;
- ou no momento de se fundamentarem os atos administrativos de cobrança, de autuação ou de respostas às consultas formuladas;

Mas não apenas o conhecimento especializado decorre da estreita vinculação à lei. Dela também decorre a necessária isonomia (inclusive o combate à sonegação), o que acarreta a necessidade de uma constante fundamentação dos atos da Administração fazendária, de modo que benefícios reconhecidos a alguns e a interpretação mais razoável e moderada da lei em favor de certo contribuinte não configurem arbítrio, mas sejam padronizados e estendidos aos demais. A rigor, os precedentes existentes na via administrativa devem obrigar como obrigam os precedentes, na via judicial.

### **3.6. Atuação integrada entre as Administrações fazendárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.**

Um importante comando, introduzido pela Emenda Constituição nº. 42/03 à Constituição, consta do art. 37, XXII, que determina “*as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado,.....atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio.*”

Não obstante, os resultados desejáveis para uma verdadeira integração podem não ser alcançados entre nós, já que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios têm competência para legislar sobre a respectiva Administração Tributária e os convênios dependerão dos avanços, da boa vontade e da anuência de cada uma dessas pessoas estatais. Na Constituição Federal somente encontramos autorização para a edição de leis complementares, veiculadoras de normas gerais, relativas às licitações e contratações (art. 22, XXVII) ou de procedimentos em matéria processual (art. 24, XI). Inexiste a competência expressa da União para veicular normas gerais comuns, mínimas, obrigatórias para todos os entes estatais inclusive para a própria União, relativas à integração da Administração Tributária, hoje cada vez mais necessárias.

A Administração Tributária deve atuar em um mundo globalizado, altamente informatizado, em que a tecnologia permite a uma empresa ter seus ativos físicos e corpóreos localizados em determinado país ou Estado, embora seus lucros, capital e patrimônio móvel migrem para outros sítios, em tempo incrivelmente rápido, às vezes simultaneamente aos negócios que lhes deram origem. As sonegações, as fraudes e as elisões lícitas ou ilícitas crescem em toda a parte. Grandes organizações transnacionais e nacionais superpõem-se aos arranjos territoriais soberanos dos Estados e desafiam arrumações federativas e confederativas dos entes políticos. A mundialização da economia e a regionalização de mercados e sua crescente integração demandam cada vez mais esforços conjuntos das Administrações fazendárias de diferentes países, com vistas à harmonização dos procedimentos e à colaboração contínua. Portanto, se a integração das Administrações fazendárias se faz premente no âmbito internacional, nada mais lógico e indispensável do que se efetivarem, entre nós, instrumentos ainda mais rápidos e unificados de comportamentos de colaboração, co-participação e compartilhamento entre os Fiscos dos entes estatais internos.

Em decorrência, a atuação eficiente dos serviços de Administração fazendária supõe a integração com serviços da mesma natureza nos países federais, de que é exemplo imbatível o modelo alemão, e supõe ainda a cooperação e harmonização recíproca dos serviços.

Uma primeira distinção: entre países diferentes, a referência comum será a de assistência ou de cooperação, tudo segundo o que dispuserem os tratados e convênios internacionais, respeitando-se o direito interno de cada nação envolvida, seja na forma, seja no conteúdo. No âmbito de um mesmo país, no entanto, não são mais suficientes as informações e as colaborações tópicas, mas pode-se falar em *integração*, por força da qual se podem adotar normas comuns de harmonização do direito procedimental na

forma e no conteúdo e de *ações compartilhadas* entre Fiscos diferentes. Mas, em regra, alguns aspectos comuns a todos os mecanismos de cooperação (internacionais e internos) devem ser registrados e observados, pois o cumprimento das normas de assistência e cooperação recíprocas pode ser oneroso, a saber:

**a)** é imprescindível que instrumentos normativos adequados regulem, ainda que de forma muito geral, a cooperação ou integração, postos em execução por meio de convênios ou lei interna;

**b)** a necessária observância dos ritos, das competências das Administrações e dos procedimentos a serem seguidos para a obtenção e transmissão das informações, estabelecidos naquelas leis ou convenção/tratado, sob pena de nulidade, ou da impossibilidade da utilização da prova irregularmente colhida para o lançamento e cobrança de tributos. É que, em princípio, as leis e a jurisprudência de diferentes países vedam a utilização dos dados coletados pelo Fisco, sem o pleno respeito das regras, sendo emblemática a sentença nº. 16424, de 21/11/2002 da Corte de Cassação italiana<sup>31</sup>;

**c)** obediência aos limites do uso das informações trocadas pelas Administrações, devendo ser respeitadas as normas sobre sigilo profissional e bancário, assim como os direitos e garantias à proteção da intimidade, a que podem estar submetidos os ordenamentos envolvidos.

Examinemos a evolução da assistência mútua entre Administrações de países diferentes no plano internacional, para nos certificarmos da importância de se promover seriamente uma integração nacional mínima. Naquele plano, o internacional, é referência, o art. 26 do modelo OCDE de convenções contra a dupla tributação. As colaborações administrativas entre Fiscos diferentes dependem, assim, dos tratados e convenções contra a dupla tributação assinados pelo Brasil com outros países, que observem aquele modelo. Na Unidade Européia, graças ao avanço de sua integração, os instrumentos para a mútua assistência administrativa, além dos tratados e convenções internacionais, derivam da Diretiva Comunitária 77/799 CEE do Conselho, de 19/12/77, modificada pelas Diretivas 79/1070 de 1979 e 92/12 de 1992, que abraçam três setores importantes como o imposto sobre a renda, o IVA e o imposto de transmissão; e ainda do Regulamento nº. 218/92 europeu, de 28/01/92, que contempla a colaboração no âmbito das trocas intracomunitárias, pertinentes ao IVA. Do exame de todos esses instrumentos normativos, resulta que há limites objetivos neles impostos, como:

**1.** nenhum Estado pode ser constrangido a adotar provimentos administrativos ou a fornecer informações com infração da própria legislação ou aos próprios prazos na matéria;

**2.** nenhum Estado-parte está obrigado a colaborar sem a condição de reciprocidade.

---

<sup>31</sup> Cf. LUIGI della VOLPE, UGO MARCHETTI e GIANCARLO PEZZUTO. I Modelli Comunitari di Attuazione della Cooperazione Amministrativa. In Lo Stato della Fiscalità nell'Unione Europea. L'esperienza e l'efficacia dell'armonizzazione. Tomo II. Coord. ADRIANO DI PIETRO. Ministero dell'Economia e delle Finanze. Torino. 2003. ps. 768-9.

Há várias modalidades de colaboração e assistência. No art. 26 do modelo OCDE, podem ser utilizadas as trocas de informações, em caráter amplo; e as verificações simultâneas, a serem implementadas por meio de acordo técnico, que prevê a designação recíproca de representantes de cada Administração participante. De acordo com as Diretivas Comunitárias 77/799, de 1977, a de nº. 79/1070 de 1979 e a de nº. 92/12 de 1992, a principal forma de cooperação é a assistência prestada mediante requerimento de um Estado membro interessado, podendo as informações alcançar quaisquer documentos, atestados oficiais, termos de inquérito e investigações e outros, necessários no caso concreto, além de se poder instalar um sistema de assistência automática e voluntária. Mas ainda de acordo com as mesmas Diretivas, há a possibilidade de atuação “in loco” de funcionários da Administração Tributária de outro Estado membro, para uma colaboração mais eficaz.

Na verdade, os instrumentos mais céleres e eficientes foram introduzidos pelo Regulamento nº. 218/92, de 27/01/92, da Comunidade Européia, destinado a enfrentar os riscos de fraude e de evasão fiscal, em relação ao IVA, nas operações entre os Estado membros. Enumeremos as iniciativas determinadas a partir do Regulamento nº. 218:

**a)** criação obrigatória de um banco de dados básicos em cada Estado membro, contendo o código de identificação do IVA dos contribuintes que realizam operações intracomunitárias e as demais informações gerais relativas aos mesmos contribuintes;

**b)** criação de um órgão central como responsável principal, não exclusivo, para supervisionar as relações com os outros países da UE, no setor da cooperação administrativa (*Central Liaison Office*);

**c)** colaboração sistemática e permanente entre as Administrações, por via telemática, com a montagem de uma rede de informação, através do sistema V.I.E.S (*VAT Information Exchange System*), alimentado pelo *i listing*. O V.I.E.S é constituído de diversos *gateways*, um para cada Estado membro, ligados pela rede do IVA (*Value Added Network*);

**d)** colaboração em nível de assistência mais profundo e mais pessoal entre os organismos competentes, se as informações, mais gerais e superficiais contidas no banco de dados, **(b) (c)**, são insuficientes. Nesse caso, o país requerente só pode acionar a Administração de outro, se, preventivamente, tiver esgotado as fontes de consulta internas de informação e se puder oferecer condições de “reciprocidade”, ou seja, se, em caso de necessidade, puder disponibilizar uma assistência análoga. Nesse nível de colaboração, as informações podem ser muito mais completas e pormenorizadas, como endereço do contribuinte que efetuou a operação intracomunitária; o tipo de transação feita; a natureza das mercadorias ou da prestação do serviço; o valor da transação; o tipo de documento (fatura, nota de crédito, boleto de consignação, etc.); a forma de pagamento, o banco utilizado, o transporte efetuado, etc.

Registre-se que o programa *Fidelis*, destinado a viabilizar uma Administração Fiscal única, ainda futura, foi adotado com a Decisão 2235/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho<sup>32</sup>.

<sup>32</sup> LUIGI della VOLPE e outros, op. cit. ps. 788-828.

Em resumo, seguindo as lições de FERNANDEZ MARIN, existem princípios que regem a assistência recíproca internacional como da **equivalência**, segundo o qual o Estado interpelado não pode fornecer informações, que lhe foram requeridas por outro Estado, se não poderia obtê-las segundo suas próprias disposições nacionais; da **reciprocidade**, que implica que o Estado requerente somente possa obter assistência de outro, na mesma medida em que está em condições de fornecê-la ao Estado interpelado; da **subsidiariedade**, segundo o qual o Estado requerente somente possa demandar assistência, após exauridas as possibilidades de obter informações mediante os procedimentos internos. Em relação ao uso da informação colhida com a colaboração ou assistência de outro país, destaca o autor, princípios como da **especialidade**, de acordo com o qual a autoridade que recebe a informação para determinado fim, não pode desviá-la para uso diferente, a não ser com a permissão expressa do Estado que a forneceu; da **confidencialidade**, que impõe que a autoridade que recebeu a informação de certo Estado não possa franqueá-la a terceiros países ou a particulares. De modo geral, existe o princípio da fidelidade, da lealdade e da cooperação leal no sentido do art. 10 do Tratado da Comunidade Européia<sup>33</sup>.

Ora, os avanços registrados acima, no plano internacional ou no direito comunitário, somente realçam a inadiável integração doméstica das várias Administrações Tributárias existentes em nosso País, em futuro próximo também colaborando e assistindo outros países latino-americanos de forma sistemática (não apenas topicamente, nos termos dos tratados internacionais já firmados pelo Brasil), em especial no MERCOSUL.

Seja como for, alguns princípios que regem a assistência tributária internacional, acima referidos, são inteiramente aplicáveis no plano doméstico como a **reciprocidade**, a **subsidiariedade** e a **confidencialidade**. É evidente ainda que, no Estado Federal, os deveres de fidelidade, de lealdade e de cooperação são mais fortes e inerentes ao próprio federalismo.

Em verdade, uma integração doméstica das Administrações Tributárias, de longa data é prevista entre nós, e, em tese, muito mais fácil. Tem sido promovida prevalentemente por meio de convênios. Assim estabelece o art. 199 do Código Tributário Nacional:

*“Art. 199. A Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio.*

*Parágrafo único. A Fazenda Pública da União, na forma estabelecida em tratados, acordos ou convênios, poderá permutar informações com Estados estrangeiros no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos.”*

<sup>33</sup> Cf. FERNANDO FERNANDEZ MARIN, *Scambio di Informazioni tra Garanzia di Armonizzazione e Limiti all'Attività Nazionale di Controllo*. In *Lo Stato della Fiscalità nell'Unione Europea...*, op. cit. ps. 858-860.

(O parágrafo único foi introduzido pela LC nº. 104, de 10 de janeiro de 2001).

A Constituição Federal, no art. 37, XXII, não fala apenas em assistência mútua, mas ainda em integração. Colaboração, assistência e integração desenvolvem-se, entre nós, por meio de convênios, que não obstante podem ser denunciados unilateralmente. A Lei nº. 7.711, de 22 de dezembro de 1988, que dispõe sobre formas de melhoria da Administração Tributária, em seu art. 2º. autoriza o Ministério da Fazenda a firmar convênios com as Fazendas Estaduais e Municipais; o Decreto nº. 1.058, de 21 de fevereiro de 1994, que estabelece um intercâmbio mais intenso entre órgãos e entidades da Administração Pública federal direta e indireta, em especial entre as Secretarias da Receita Federal e do Tesouro Nacional, de Fiscalização do Trabalho e do Ministério do Trabalho e do Instituto Nacional de Seguridade Social – INSS, assim como o Decreto nº. 321/91 hoje perdem o sentido com a fusão das arrecadações na chamada “Super-Receita Federal”. Em 1988, firmou-se o Convênio ICM nº. 01/88 (DOU de 15/04/88, pelo Ato COTEPE/ICM 04/88), dispondo sobre medidas que visam ao incremento da arrecadação da União, dos Estados e do Distrito Federal, através da ação conjunta das respectivas Administrações Tributárias, criando fiscalização integrada, base de dados comum, uniformização e aperfeiçoamento das informações em especial para apuração das operações interestaduais; o Convênio ICMS 147/93, alterado pelo Convênio ICMS 87/94, estabelece a cooperação entre Estados Federados e o Departamento de Polícia Federal no planejamento, coordenação e execução de atividades conjuntas, concernentes à fiscalização na circulação de mercadorias e serviços correlatos em relação a contribuintes e responsáveis por tributos estaduais; o Convênio 13/96 (posteriormente revogado pela Portaria nº. 1.165/98 da SRF) dispunha sobre a cooperação técnica entre o Ministério da Fazenda e as Secretarias de Fazenda, Finanças e Tributação dos Estados e do Distrito Federal, estabelecendo amplas bases para disponibilização de informações, intercâmbio, realização de ações conjuntas e criando o Grupo Gestor do Convênio de Cooperação Técnica (GG-CCT). No âmbito do Estado de Minas Gerais, a Lei 5894/72 e Lei 13759/00 autorizam o Estado a firmar convênios com as Prefeituras Municipais para o estabelecimento de bases de cooperação administrativo-fiscal com a emissão de modelo padrão para esse fim.

Os desafios contemporâneos, na nossa opinião, exigem mais. Verdadeira integração, por meio da edição de normas gerais, a serem implantadas por lei complementar federal e incorporadas pela legislação interna de cada Pessoa estatal, sem prejuízo da edição dos convênios operacionais. Para isso, seria necessário que se introduzisse licença expressa na Constituição da República.

## **RESPOSTAS**

*1. Qual o grau de importância adquirida pela Administração Tributária, no âmbito da organização do Estado, com a inclusão dos dispositivos constitucionais do inciso XXII do art. 37, inciso XV do art. 52 e inciso IV do art. 167?*

A importância da Administração Tributária é cada vez maior nos Estados Democráticos de Direito, de modo que os novos dispositivos referidos,

como o art. 37, XXII, o art. 52, XV e o art. 167, IV, introduzidos ou modificados pela Emenda Constitucional nº. 42/03, assinalam esse reconhecimento contemporâneo, já existente em muitos outros países democráticos. De seu aparato físico e material, do preparo especializado de seu pessoal, de sua organização e atuação independentes, depende, a rigor, a efetividade dos direitos e garantias do contribuinte.

Já vimos, ao longo deste Parecer, que somente nos Estados absolutistas é possível negligenciar a organização da Administração Tributária, porque neles não é possível aumentar a arrecadação como há mais de duzentos anos ensinava MONTESQUIEU. No Estado de Direito, ao lado dos clássicos princípios do Direito Administrativo como o da *legalidade*; o da *hierarquia*; da *auto-executoriedade*; da *indisponibilidade*; da *auto-tutela*; da *impessoalidade*, etc., reconhece-se um verdadeiro *direito de participação do cidadão*, em lugar de apenas unilateralidade, supremacia ou domínio do Estado.

Procura-se, em toda a parte, reforçar legalidade com legitimidade, por meio de uma renovação sistemática do **consentimento ao tributo**, cuja manifestação não se esgota mais na representação parlamentar tradicional. E, para reforçar o **consentimento ao tributo**, as Administrações fazendárias adotam determinadas estratégias, como já realçamos: **a) aumentam o grau de informação e de conhecimento do contribuinte** sobre as normas tributárias que deverá cumprir, sobre seus direitos e deveres, sobre os procedimentos mais adequados, a forma e a agilidade na obtenção das soluções adequadas para o seu caso. Essa melhoria envolve a qualidade do serviço prestado ao usuário, quer por meio de informações eletrônicas e manuais, quer por meio de contatos diretos; **b) aumentam a segurança das informações**, por meio das consultas em tese ou específicas, formuladas pelos contribuintes, que podem ser opostas à Fazenda Pública; **c) melhoram continuamente a qualidade da norma tributária**, não apenas quanto à clareza, acessibilidade e inteligência da lei, mas ainda quanto à sua adequação, à justiça da carga tributária e à sua distribuição, para isso criando um sistema de avaliação e reavaliação permanentes do sistema tributário como é o caso do Conselho de Impostos na França e como agora dispõe o art. 52, inciso XV, da Constituição; **d) reforçam os direitos e garantias do contribuinte e a segurança jurídica**, que já encontram na Constituição da República a mais notável e ampla consagração como legalidade formal e material (especificidade conceitual determinante), nos arts. 5º. e 150, I,; reforçadas pela exclusividade da lei que concede subsídio, isenção ou outro benefício fiscal (art. 150, §6º.); são minuciosamente explicitadas pelo art. 97 do Código Tributário Nacional; confirmadas e reconfirmadas pela proibição da analogia (art. 108, §1º., do CTN) e, conseqüentemente, das presunções; pela rejeição da interpretação econômica (art. 110) e da cláusula geral antielisiva (art. 109); pelo caráter estritamente vinculado dos atos administrativos de cobrança do tributo (art. 3º. e 142 do CTN); pelo direito ao contraditório e à ampla defesa nos processos administrativos e judiciais (art. 5º., LV); desenvolvem-se, ainda, na proibição da surpresa e da imprevisibilidade, por meio da vedação constitucional da irretroatividade do direito em geral (art. 5º, XXXVI), do Direito Penal (art. 5º., XL) e do Direito Tributário em especial (art. 150, III, "a"); no princípio da anterioridade e da espera nonagesimal (art.150, III, "b", "c"). Finalmente, complementa-se a proteção da confiança com a vedação do confisco e a observância da capacidade econômica, art. 150, IV e § 1º do

art. 145 da Constituição da República; **e) introduzem uma ampla procedimentalização da Administração Tributária de modo a propiciar que os atos administrativos de revisão do lançamento, mesmo eles, resultem de um procedimento mais participativo para o contribuinte.** Isso sem prejuízo de um posterior contencioso, iniciado após a notificação do lançamento ou de sua revisão; **f) promovem a intervenção de comissões e câmaras paritárias ou de conselhos de contribuintes no aperfeiçoamento do lançamento e de suas revisões;** enfim, continuamente **g) buscam o diálogo e o acordo**, como técnicas de redução da litigiosidade e do grau de insatisfação dos contribuintes com a tributação.

Em resumo, como realçam outras Administrações fazendárias em países democráticos desenvolvidos, a modernização do sistema de controle e de fiscalização está, hoje, norteadada pelos seguintes princípios:

- **uma aplicação moderada da lei tributária**, sem exageros irrealistas, de bom senso, evitando-se o formalismo excessivo, tudo voltado a ampliar o consentimento do contribuinte ao tributo e a pacificar as relações entre o contribuinte e a Administração Tributária;
- **uma redução dos constrangimentos dirigidos aos contribuintes investigados**, em especial os de boa fé, aliviando-se a presença do Fisco nos estabelecimentos verificados, com limitação expressa do tempo da verificação (em regra, no máximo, 06 meses para pequenas e médias empresas; ou 01 ano, para as demais), além da introdução de investigações simplificadas;
- **uma melhoria da qualidade do controle**, considerando que ele pode ter objetivos diferentes, a saber, meramente dissuasório, destinado a aumentar a arrecadação e a reorientar os comportamentos equivocados dos contribuintes de boa fé; ou repressivo, voltado a punir financeiramente e penalmente os comportamentos mais fraudulentos<sup>34</sup>.

Em decorrência e nesse contexto só poderia crescer de importância a ser atribuída à Administração Tributária. O Estado Democrático de Direito não mais tolera uma Administração autoritária, a praticar atos administrativos unilaterais de cobrança dos tributos, sem prévio procedimento contraditório e ampla defesa. Somente o arbítrio convive com agentes públicos incompetentes, que impõem deveres injustos e excessivos, sem resposta conseqüente. E, já o vimos, quanto maiores forem as exigências de justiça, isonomia, reforço do **consentimento do contribuinte** ao imposto e pacificação das relações tributárias, maiores serão as exigências quanto ao exercício da função pública de fiscalização fazendária, maior a profissionalização, a especialização e o prestígio funcional e financeiro da carreira do agente-arrecadador. A democracia cobra um preço pela liberdade e, ao contrário do

---

<sup>34</sup> Cf. XXème Rapport au Président de la République. Conseil des Impôts, op. cit., p. 211-213.

que poderiam pensar alguns, exige a formação de um corpo técnico altamente preparado e especializado.

Assim, o art. 37, inciso XXII, exige que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios promovam a

- **organização e especialização das atividades das Administrações Tributárias, declarando-as específicas e essenciais ao funcionamento do Estado;**
- **priorização dos recursos que as sustentam;**
- **atuação integrada e compartilhamento de informações e de cadastros umas em face das outras.**

Por sua vez, o art. 52, inciso XV, determina que o Senado Federal realize **avaliações permanentes e periódicas** sobre a funcionalidade do sistema tributário nacional, assim como sobre o desempenho das Administrações Tributárias.

Finalmente, o art. 167, inciso IV, autoriza **a vinculação da receita de impostos** ao custeio da Administração Tributária, assinalando-lhe a devida importância, como já fizera com os serviços de educação e de saúde.

*2. Pode-se depreender do inciso XXII do art. 37, a imposição da existência de um órgão específico e exclusivo para o exercício das atividades da Administração Tributária? Ou pode-se depreender do inciso XXII do art. 37 a imposição da existência de uma carreira específica e exclusiva para o exercício das atividades da Administração Tributária?*

É evidente que, da leitura do inciso XXII do art. 37, depreende-se que, obrigatoriamente, as atividades da Administração Tributária gozam de especificidade própria, inconfundível e exclusiva, pois de outra forma não teria sentido o comando do mesmo artigo para priorizar recursos. Sem especificidade e exclusividade, tais serviços não poderiam ser identificados como unidade autônoma, e se perderiam na massa das demais atividades da Administração Pública, sendo impossível priorizar recursos em um meio difuso e promíscuo.

Ademais, o prestígio alcançado pela Administração Tributária na Constituição não decorre da concessão de privilégios corporativos a uma classe de servidores, nem tampouco de um doentio fiscalismo ultrapassado. Ao contrário, as altas funções que a Administração Tributária deve cumprir nos Estados democráticos exigem, como já realçamos ao longo deste Parecer, alta especialização de servidores, em cargos, funções e organização próprias, dispostos em carreira, que lhes assegure profissionalização, ascensão, oportunidades de desenvolvimento e expectativas de garantia suficientes para compensar as restrições de comportamento, que lhes são impostas.

Portanto, nos Estados democráticos, os serviços de Administração fazendária somente devem atuar com organização própria, carreira com cargos específicos e hierarquizados, alta profissionalização da competência, de tal modo que possam ser identificados e reconhecidos quer no seio do Poder Executivo, quer em relação aos demais Poderes. A alta especialização profissional, a organização hierarquizada e a organização são

técnicas essenciais de diferenciação social, que ocorrem em intensidade tanto maior quanto mais elevadas forem a credibilidade e a autoridade da atividade envolvida. Assim ocorre com o Poder Judiciário e o Ministério Público, cujo prestígio e importância sociais elevam-se nas sociedades democráticas. Esse o teor do art. 37, XXII, da Constituição da República, na redação da Emenda Constitucional nº. 42/03.

É inegável que a Constituição obriga à criação de carreira específica e de serviços exclusivos, organizados e perfeitamente identificáveis no seio da Administração Pública, em relação aos quais possam ser priorizados os recursos.

Quanto à questão do órgão propriamente dito, como se sabe, existem várias teorias que contemplam o assunto. Citemos por todos CRETELLA JR., que, forte em OTTO VON GIERKE, afirma que o órgão é a própria materialização da pessoa. Sendo o Estado uma pessoa jurídica, os órgãos são criados ao mesmo tempo em que se constrói a pessoa jurídica. Assim, as condições mediante as quais *“um ato de vontade realizado por certos indivíduos deve ser considerado não já como simples manifestações de atividade de tais indivíduos, mas como uma clara manifestação da vida do ser coletivo. Esses indivíduos são os órgãos”*. E, perseguindo o desenvolvimento posterior dessas considerações, aponta as teorias que se seguiram, a saber, a **subjéctiva**, por força da qual *“órgão é o funcionário público que opera pelo Estado”*; a **objectiva** é a corrente que identifica o órgão *“com um conjunto de atribuições que a lei individualiza. Ou seja: identifica o órgão com cargo público”*; e **técnica** ou eclética, segundo a qual o *“órgão é formado por dois elementos: por um funcionário (vontade) e por complexo das atribuições (esfera de competência)”*.<sup>35</sup> Enfim, dentro da organização do Estado, pode-se atribuir a órgão o sentido de cada unidade de ação com atribuições específicas de competência.

Pois bem, considerando os sentidos acima apontados, as atividades a serem exercidas e o conjunto de atribuições necessárias, respondemos afirmativamente, no sentido de que a Constituição pressupõe órgão próprio da Administração direta.

Mas a Constituição não estabelece a obrigatoriedade de se criar órgão personalizado da administração indireta, nem concede à Administração Tributária autonomia orçamentária e gerencial, com a iniciativa da proposta de orçamento para o custeio de suas atividades, nem tampouco assinala prazo para que o Poder Executivo entregue em duodécimos os recursos que lhe foram alocados, como faz com os Poderes Legislativo, Judiciário, o Ministério Público e a Defensoria Pública.

**3. Pode-se depreender do comando parcial do inciso XXII do art. 37 que define que as atividades da Administração Tributária são “essenciais ao funcionamento do Estado”, que as carreiras que as exercem são inequivocamente carreiras de estado?**

---

<sup>35</sup> Cf. Curso de Direito Administrativo. 11ª. ed. Rio de Janeiro, Forense, 1991, p. 63-64..

É evidente que sim. Ainda que não se tivesse introduzido o inciso XXII ao art. 37 da Constituição da República, as atividades da Administração Tributária seriam, como de fato são, carreiras de Estado. De acordo com as doutrinas publicistas, em especial do Direito Administrativo, entende-se em geral por carreira de Estado toda aquela atividade, cujo exercício desencadeia o aparecimento da supremacia e da autoexecutoriedade do ato estatal em face do cidadão. Não podem assim ser dadas em concessão ou delegadas à iniciativa privada. As atividades da Administração fazendária são partícipes da natureza do próprio Estado, razão pela qual seus avanços e recuos, seu exercício mais ou menos autoritário, tudo coincide com a própria evolução do Estado e de sua história.

A Administração Tributária deve ser considerada atividade de Estado, em sua essência, e sua priorização, impostergável. Impõe-se a regulação de uma carreira por lei, com cargos a serem preenchidos mediante concurso público, organizados de forma hierarquizada e de alta especialização.

E, como já observamos, se as demais atividades da Administração Pública em geral supõem a observância de princípios como legalidade, impessoalidade, moralidade e publicidade, verdadeiras garantias do cidadão, como manda o art. 37 da Constituição da República, o exercício das funções inerentes à Administração fazendária exigem a obediência irrestrita aos mesmos princípios de forma hiperbólica. Ao agente público, que é administrador tributário, pois, uma série de restrições de comportamento são impostas pelas leis (ou devem ser), restrições que não se exigem de qualquer pessoa, nem da maioria dos demais agentes. Em tese, podemos dizer que as atividades da Administração Tributária situam-se dentro de um núcleo de funções públicas, de **caráter necessitado**. Sujeitam-se, rigorosamente, **à lei**; são **obrigatórias**, representando atos de aplicação da lei necessitados e inadiáveis, no exercício de um poder **plenamente vinculado**; devem ser **independentes, imparciais, impessoais**, portanto impermeáveis a influências políticas, sociais e econômicas externas; são **prevalentes e precedentes** sobre outras atividades administrativas.

A autonomia funcional é vital ao bom funcionamento das atividades inerentes à Administração fazendária, de tal forma que se dê uma necessária impermeabilização da função, em relação ao restante da Administração Pública, em especial em relação aos agentes políticos, e ainda em relação ao ambiente externo, pleno de interesses econômicos e políticos. A função pública só pode ser exercida de maneira imparcial e isonômica para todos os contribuintes.

Portanto, como em toda carreira de Estado, a independência funcional do exercício da atividade é essencial. Em especial nas democracias se faz relevante a autonomia funcional, para a renovação do consentimento ao tributo, para a procedimentalização da Administração fazendária e para a segurança e garantia de todos os cidadãos. Essa característica do exercício da função pública – autonomia e independência funcionais - acarreta para o agente público *restrições* comportamentais, especiais, não apenas a vedação do exercício do comércio, comum a todos os servidores públicos, mas ainda a proibição:

- do exercício da advocacia ou da consultoria contábil, fiscal e administrativa de empresas;
- da participação em multas, custas e outras benesses derivadas de procedimentos ou processos tributários;
- do auferimento de taxas, contribuições ou quaisquer vantagens pagas por particulares;
- do exercício do comércio ou da advocacia fiscal e contábil por um período determinado, após a aposentadoria ou exoneração do cargo ocupado.

A mesma independência e imparcialidade no exercício das funções de juiz e promotor são esperadas e, em decorrência, *restrições e impedimentos* similares são impostos ao agente público, encarregado da Administração fazendária. Em contrapartida, a vitaliciedade, a inamovibilidade (salvo por interesse público) e a irredutibilidade de vencimentos, observadas as exceções postas na própria Constituição, devem ser garantias reconhecidas à carreira e ao exercício das atividades de administrador fazendário.

*4. Quando o comando parcial, inciso XXII do art. 37, rege que as atividades das Administrações Tributárias serão “exercidas por servidores de carreiras específicas”, isto significa que a Administração Tributária de uma esfera de Governo poderá ter mais de uma carreira específica ou que cada esfera terá a sua carreira específica e única da Administração Tributária?*

A idéia de *carreira* no sentido dinâmico como, usualmente, é considerada, supõe uma organização hierárquica, que pode ser gradativamente ascendida pelo servidor. Nessa acepção, a segunda alternativa parece-nos ser a mais coerente, pois o dispositivo se refere às Administrações Tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

*5. Quando o comando parcial, inciso XXII do art. 37, refere que as Administrações Tributárias “terão recursos prioritários para a realização de suas atividades”, significa que as Administrações Tributárias das três esferas de governo deverão necessariamente dispor de recursos específicos e exclusivos? Que tais recursos deveriam já estar destacados nas propostas orçamentárias a partir de 2005?*

Sim, a priorização de recursos supõe que eles possam ser identificados e devam ser exclusivos. Mas em que patamar? Com que piso?

Já alertamos para o fato de que, hoje, na Constituição inexistem parâmetros para a fixação de um nível estável de vinculação de recursos ao financiamento da Administração fazendária. Também inexistente lei complementar disciplinadora da matéria.

Mesmo assim, a “prioridade” dos recursos, assegurada pelo art. 37, XXII, deve ter efeitos imediatos mínimos. É que a escassez de recursos, fenômeno que assusta as administrações públicas na grande maioria dos países, pode ser agravada em fase de crises econômicas, recessão, desemprego dos fatores de produção, baixo crescimento do PIB, com decorrente queda de arrecadação. Pode ocorrer mesmo uma espécie de estrangulamento financeiro do Estado. Nessas circunstâncias, soe acontecer que os créditos orçamentários previstos não possam ser honrados, pois a

autorização para gastar órgão a órgão, setor a setor mostra-se superior aos recursos entesourados ao longo do exercício financeiro. Contingenciam-se os recursos e estabelecem-se prioridades, muitas delas sujeitas à discricionariedade dos governos executivos. **Dá-se então um verdadeiro estado de necessidade administrativo**, que se caracteriza pelo conflito entre normas e obrigações a cumprir.

Ora, a própria Constituição contém uma escala de suas prioridades, despesas obrigatórias, cujo desatendimento é punido com sanções graves, previstas no próprio texto da Constituição. Tais despesas passam à frente dos gastos com os serviços da Administração Tributária. Mas, em seguida, são expressamente considerados **prioritários** na Constituição, os gastos com os serviços da Administração fazendária, de acordo com o art. 37, XII. E configura crime de responsabilidade o ato do Presidente da República que atente contra a Constituição Federal.

Portanto, atendidas as despesas necessárias com os órgãos dos Poderes Legislativo e Judiciário, do Ministério Público e da Defensoria Pública, os percentuais da receita de impostos aplicáveis na educação e na saúde e os serviços da dívida, não poderá o Poder Executivo, sem cometer infração grave à Constituição:

- contingenciar os gastos indispensáveis aos serviços da Administração Tributária; ou
- preterir os mesmos gastos em favor de quaisquer outros, relativos a qualquer outro setor não considerado expressamente prioritário.

Portanto, na ausência de lei complementar, inexistem critérios seguros que obriguem o legislador orçamentário a quantificar as dotações afetadas à manutenção dos serviços de uma Administração fazendária competente, ativa e produtiva, em montantes determinados e mínimos. Não obstante, uma vez definidos os créditos orçamentários e suas respectivas dotações na lei orçamentária, em se apresentando insuficiência de recursos para atender a toda a despesa pública fixada, não poderá o Poder Executivo realizar cortes e ordenar preterições nos gastos com a Administração fazendária em favor de outros. Assim sendo, ainda que conste, na lei orçamentária anual (como é de praxe), autorização para que o Poder Executivo abra créditos suplementares por meio de transposição de dotações de um crédito para outro dentro de certos limites, a autorização vale para despesas não consideradas prioritárias pela própria Constituição, não para as despesas com a Administração Tributária. É evidente que a lei orçamentária não se superpõe à Constituição da República.

**6. Quando o comando parcial, inciso XXII do art. 37, reza que as Administrações Tributárias “atuarão de forma integrada”, isto significa que as Administrações Tributárias das três esferas de governos deverão estabelecer uma relação organizacional efetiva ou, quiçá, até mesmo hierárquica?**

Não, em absoluto. A competência para organizar os serviços e legislar sobre Direito Administrativo continua sendo privativa de cada Ente político da Federação. Inexiste hierarquia entre a União, os Estados e os Municípios e, nas hipóteses em que cabe à União estabelecer normas gerais a

serem observadas pelos demais Entes estatais, a Constituição expressamente o refere, como ocorre no inciso XXVII do art.22 ou no inciso XI do art. 24.

Inexiste sequer a competência expressa da União para veicular normas gerais comuns, mínimas, obrigatórias para todos os entes estatais inclusive para a própria União, relativas à integração da Administração Tributária, hoje cada vez mais necessárias.

Como já realçamos, a Administração Tributária deve atuar em um mundo globalizado, altamente informatizado, em que a tecnologia permite a uma empresa ter seus ativos físicos e corpóreos localizados em determinado país ou Estado, embora seus lucros, capital e patrimônio móvel migrem para outros sítios, em tempo incrivelmente rápido, às vezes simultaneamente aos negócios que lhes deram origem. As sonegações, as fraudes e as elisões lícitas ou ilícitas crescem em toda a parte. Grandes organizações transnacionais e nacionais superpõem-se aos arranjos territoriais soberanos dos Estados e desafiam arrumações federativas e confederativas dos entes políticos. A mundialização da economia e a regionalização de mercados e sua crescente integração demandam cada vez mais esforços conjuntos das Administrações fazendárias de diferentes países, com vistas à harmonização dos procedimentos e à colaboração contínua. Portanto, se a integração das Administrações fazendárias se faz premente no âmbito internacional, nada mais lógico e indispensável do que se efetivarem, entre nós, instrumentos ainda mais rápidos e unificados de comportamentos de colaboração, co-participação e compartilhamento entre os Fiscos dos entes estatais internos.

Em verdade, uma integração doméstica das Administrações Tributárias, de longa data é prevista entre nós, e, em tese, muito mais fácil. Tem sido promovida prevalentemente por meio de convênios. É o que estabelece o art. 199 do Código Tributário Nacional. E uma série de convênios têm sido firmados entre os Fiscos das pessoas de direito público interno, mas convênios podem ser denunciados unilateralmente.

Já manifestamos a nossa opinião de que os desafios contemporâneos exigem mais. Verdadeira integração, por meio da edição de normas gerais, a serem implantadas por lei complementar federal e incorporadas pela legislação interna de cada Pessoa estatal, sem prejuízo da edição dos convênios operacionais. Para isso, seria necessário que se introduzisse licença expressa na Constituição da República.

*7. Quais as vantagens ou desvantagens das Administrações Tributárias na relação com as demais atividades de estado que se depreendem do inciso XV do art. 52, quando refere que compete ao Senado Federal avaliar periodicamente “o desempenho das administrações tributárias da União, dos Estados e do Distrito Federal e dos Municípios”?*

As atribuições constantes do inciso XV do art. 52 são de alta relevância para o aperfeiçoamento do Direito Tributário e da Administração Fazendária. Mas não deveriam figurar como competência **privativa** do Senado Federal. O ideal é que avaliações mais constantes e diversificadas se produzam. Além disso, no contexto da Constituição, sendo privativa a competência do Senado Federal para fazer a avaliação, os seus resultados serão necessariamente os oficiais.

Como já observamos, o aperfeiçoamento da norma tributária não se restringe à clareza e à simplificação. Constantes avaliações são necessárias para introduzir mais adequação à realidade e à carga tributária e à sua distribuição, mais justiça, mais modernização. Em busca desse aperfeiçoamento, dentro de um ambiente econômico e político em mutação contínua, cada vez mais célere, as reformas tributárias têm sido freqüentes em todos os países. Em regra não se fazem mais grandes e definitivas reformas do sistema tributário, porém contínuas e pequenas mudanças.

O importante é que tais avaliações sejam feitas de forma independente, correta, imparcial. Em França, o *Conseil des Impôts* (cuja denominação a partir de 2006 passou a ser *Conseil des Prélèvements Obligatoires*) é um órgão vinculado ao Tribunal de Contas, mas funcionalmente independente, que, há trinta anos, oferece ao Presidente da República daquele país estudos valiosos sobre a carga tributária e a sua distribuição. Seus relatórios anuais são de nível elevadíssimo e resultam do exame de professores conceituados, grandes especialistas, representantes das Administrações Tributárias, do Tribunal de Contas, etc. É evidente que o Parlamento francês também (em especial, o Senado) faz seus estudos e avaliações técnicas. Como já realçamos, mesmo assim, em seu XX Relatório, versando exatamente sobre as relações entre a Administração fazendária e os contribuintes, o Conselho de Impostos francês alerta para a insuficiência dos estudos existentes, pois aquele órgão não tem meios “*para produzir mais do que um relatório por ano*”<sup>36</sup>. Interessantes os trabalhos do *Institute for Fiscal Studies*, criado nos anos sessenta no Reino Unido e da *National Tax Association* (1907), tradicional instituição privada dos EEUU, que costumam ter suas avaliações consideradas pelos governos respectivos.

Apesar das novas atribuições, constantes do inciso XV do art. 52, o Senado Federal ainda não tomou as iniciativas necessárias para implementação das avaliações. A única iniciativa, que conhecemos, de igual teor, consiste na *Comissão Permanente de Simplificação e Revisão da Legislação Tributária*, criada pela Prefeitura de Belo Horizonte (Decreto Municipal 11.943/05), com o objetivo de “*pesquisar e propor modificações a serem introduzidas no ordenamento, considerando os efeitos econômicos e sociais de sua aplicação, a justa distribuição da carga tributária, assim como a segurança, a transparência e a praticidade na administração dos tributos*”. A Comissão apresentou o seu 1º. RELATÓRIO ao Sr. PREFEITO, intitulado “O TRIBUTO PARTICIPATIVO - AS RELAÇÕES ENTRE A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA E OS CONTRIBUINTES”, em março de 2006.

Com total propriedade, o deputado federal VIRGÍLIO GUIMARÃES, prossequindo no projeto de reforma tributária, pretende inserir novo dispositivo no art. 52, conforme emenda a ser votada na Câmara dos Deputados, do seguinte teor:

**“§2º.** A competência prevista no inciso XV será implementada por Conselho Tributário Nacional, órgão consultivo, composto por representantes do Senado Federal,

<sup>36</sup> Cf. XX Relatório do Conselho de Impostos, op. cit. p. 45.

*da Câmara dos Deputados e do Tribunal de Contas da União, bem como de outros membros convidados da sociedade, com corpo técnico de especialistas habilitados em concurso público, capacitados em avaliação de políticas públicas tributárias e administração tributária, em conformidade com norma editada no uso da competência prevista no inciso XIII".*

Conforme se observa, o teor da sugestão acima referida é correto porque dá às avaliações senatoriais a necessária independência técnica e diversificação para a consecução dos objetivos constitucionais.

As atribuições constantes do inciso XV do art. 52 são favoráveis à Administração Tributária e não conseguimos identificar desvantagens. Elas podem colaborar, por meio de sugestões, ao aperfeiçoamento das leis tributárias e administrativas de arrecadação e fiscalização tributária das três esferas políticas da Federação, mas não têm força cogente. São apenas avaliações técnicas, de cunho consultivo, que deverão convencer por sua credibilidade. A autoridade delas advinda deverá inspirar os chefes dos Poderes Executivos e os legisladores, influenciando pela força de sua seriedade, constância e visão integrada do sistema.

Nenhuma competência legislativa foi deslocada para o Senado Federal, por força das avaliações previstas no art. 52, inciso XV. Nem poderia. Nem tampouco a iniciativa das leis, que sejam privativas do Poder Executivo como aquelas relativas aos cargos, carreira e serviços próprios do Poder Executivo. E, como sabemos, a competência para organizar os serviços e legislar sobre Direito Administrativo continua sendo privativa de cada Ente político da Federação. Inexiste hierarquia entre a União, os Estados e os Municípios. E, com base em avaliações negativas, não pode o Senado Federal punir qualquer servidor público da Administração Tributária. Seria a quebra do princípio de separação entre os Poderes. Esse não é, nem poderia ser o objetivo de tais avaliações.

Elas visam, antes, ao aperfeiçoamento da norma tributária e dos resultados da arrecadação, devendo desembocar em sugestões de mudanças, de novas leis, novos procedimentos, em todos os âmbitos que atinjam os cidadãos, a justa distribuição da carga tributária, seu montante, o desenvolvimento nacional, a eficiência da norma e a eficácia da arrecadação, a economicidade das estratégias de cobrança, os direitos e garantias dos contribuintes, os interesses dos Fiscos envolvidos, a sonegação e os resultados de seu combate, etc. Portanto, só indiretamente, as Administrações Tributárias poderão ser atingidas pela atuação do Senado Federal em suas avaliações, mas com vistas à melhoria de seu desempenho.

**8. Quando o comando parcial, inciso IV do art. 167, excetua a vedação de vinculação de receitas "para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos... 37, XXII", e refere expressamente a determinação do art. 37, inciso XXII, isto significa uma imposição, reforçando a questão 5 acima, ou se constitui numa simples permissibilidade da vinculação ao arbítrio do governante?**

Inexiste obrigatoriedade da vinculação da receita de impostos, como já deixamos claro. Mas ela está autorizada e os seus parâmetros

poderiam vir estabelecidos em lei complementar federal sobre orçamento e finanças públicas, que ditaria as normas gerais a serem observadas, obrigatoriamente, por todas as pessoas políticas estatais da Federação brasileira.

Convém repetir, entretanto, que a conjugação do art. 37, XXII, com o art. 167, IV, nos afiança que, havendo escassez de recursos, não poderá o Poder Executivo, sem cometer infração grave à Constituição, contingenciar os gastos indispensáveis aos serviços da Administração Tributária já autorizados na lei orçamentária; ou preterir os mesmos gastos em favor de quaisquer outros, relativos a qualquer outro setor não considerado expressamente prioritário pela Carta Magna.

Portanto, na ausência de lei complementar, inexistem critérios seguros que obriguem o legislador orçamentário a quantificar as dotações afetadas à manutenção dos serviços de uma Administração fazendária competente, ativa e produtiva, em montantes determinados e mínimos. Não obstante, uma vez definidos os créditos orçamentários e suas respectivas dotações na lei orçamentária, em se apresentando insuficiência de recursos para atender a toda a despesa pública fixada, não poderá o Poder Executivo realizar cortes e ordenar preterições nos gastos com a Administração fazendária em favor de outros.

**9. Dentro das alterações advindas com a Emenda Constitucional nº. 42/03, como fica a situação da carreira fiscal sob a ótica das "carreiras exclusivas de Estado", tendo em vista o reconhecimento constitucional da administração tributária como atividade essencial ao funcionamento do Estado? Abordar o fato da Emenda Constitucional nº. 19/98 ter mitigado o regime estatutário, dando-o apenas para as atividades exclusivas de Estado.**

Como ocorre, em regra com as "carreiras exclusivas de Estado", já observamos, as funções impostas aos servidores, titulares dos cargos da Administração Tributária, por força da natureza de suas atribuições, demandam a imposição de *restrições*, impedimentos ou incompatibilidades. Tais *restrições* são necessárias para se obter uma certa separação ou impermeabilização das atividades da Administração Tributária às influências externas. Com isso pode-se alcançar uma certa independência funcional do exercício da atividade, essencial à renovação do consentimento do contribuinte ao tributo, à procedimentalização da Administração fazendária e ao pleno desenvolvimento da segurança e direitos e garantias de todos os cidadãos. Assim, não apenas a vedação do exercício do comércio, comum a todos os servidores públicos, mas ainda a proibição:

- do exercício da advocacia ou da consultoria contábil, fiscal e administrativa de empresas;
- da participação em multas, custas e outras benesses derivadas de procedimentos ou processos tributários;
- do auferimento de taxas, contribuições ou quaisquer vantagens pagas por particulares;
- do exercício do comércio ou da advocacia fiscal e contábil por um período determinado, após a aposentadoria ou exoneração do cargo ocupado.

Temos a convicção de que a lei deve impor aos servidores, administradores fazendários, a mesma independência e imparcialidade que a Constituição exige expressamente para o exercício das funções de juiz e promotor. Em decorrência, tais *restrições* e *impedimentos* similares devem ser impostos ao agente público, encarregado da Administração fazendária. O regime estatutário parece-nos ser o mais coerente com o exercício das funções dessa natureza.

Em contrapartida, embora a Constituição da República não assegure ao administrador fazendário as mesmas contrapartidas que concede ao juiz ou aos membros do Ministério Público, a lei deve igualmente conceder-lhe as mesmas prerrogativas, importantes para o exercício do cargo em sua plenitude, como vitaliciedade (e não apenas a estabilidade), inamovibilidade (salvo por interesse público) e irredutibilidade de vencimentos, observadas as exceções postas na própria Constituição.

Sem tais qualificações, os serviços da Administração Tributária não poderão cumprir o seu papel na sociedade democrática brasileira, como já evidenciamos, de perseguir o diálogo, introduzir procedimentos (ou processos) administrativos estritamente contraditórios, muito menos restabelecer a proteção da confiança e da boa fé, menos ainda aliviar os constrangimentos relativamente aos contribuintes honestos, com acordos prévios sobre as bases de cálculo e matéria de fato ou difundir a homologação expressa do lançamento após uma verificação que não apure irregularidades. Essas metas são introduzidas em todo o mundo com vistas à redução da litigiosidade, ao aumento da espontaneidade no pagamento dos tributos e à possibilidade de controle da carga tributária. Em oposição, deve-se concentrar a pressão fiscalizatória sobre as fraudes e sonegações de âmbito nacional e internacional, o que exige alta especialização e desempenho da atividade de forma integrada entre as Administrações existentes no País e, eventualmente, em outros.

*10. Abordar o conteúdo do disposto no art. 247 da Constituição Federal, único dispositivo que fala em carreiras exclusivas de Estado. Verificar a validade da Lei 6.185/74, que diz que as atividades inerentes ao Estado como Segurança Pública, Diplomacia, **Tributação, Arrecadação e Fiscalização**, Controle Interno, Ministério Público, devem ter Estatuto próprio, ditando deveres, direitos e obrigações.*

Já deixamos evidenciado que, em um Estado Democrático de Direito, a natureza das atividades da Administração Tributária somente é compatível com carreiras específicas, em órgão cujos titulares devem sofrer restrições funcionais, que viabilizem o exercício de atribuições, cada vez mais elevadas. A mesma lei deve impor os impedimentos e as prerrogativas, que viabilizem aquelas atividades. Portanto, a identificação da carreira de administrador fazendário como "carreira exclusiva de Estado" não advém de lei infraconstitucional, mas da própria Constitucional e de seu caráter democrático.

*11. Confirmar que a Lei 9801/99 estabelece regras especiais para demissão por excesso de despesa para quem desenvolve atividades exclusivas de Estado, e no caso de demissão por avaliação de desempenho, não existem regras especiais. E como fica a demissão por falta de recursos financeiros ou por avaliação de desempenho de servidores de carreiras*

*exclusivas de Estado (no caso da carreira fiscal), se a Lei de Responsabilidade Fiscal obriga os entes federados a exercerem plenamente sua capacidade tributária? Como exercê-la plenamente com menos servidores?*

Pondo de lado a questão da demissão de servidores por avaliação de desempenho negativa, deficiente ou nula, que pode atingir qualquer um, não importa integrante de que órgão, poder ou carreira, de fato, a exoneração por excesso de despesa para quem desempenha atividades exclusivas de Estado (no caso a carreira fiscal) não deveria ocorrer ou ser a última alternativa do Estado. É que ela é meio de se alcançar a manutenção do próprio Estado, de financiá-lo, razão pela qual o Estado depende decisivamente dos serviços de arrecadação e fiscalização tributária, assim, a atuação dos três Poderes (Legislativo, Judiciário e Executivo), defesa interna e externa, Ministério Público, *et alii*.

Ora, não se trata apenas de se esgotar a capacidade tributária de cada Ente político da Federação, como impõe a Lei de Responsabilidade Fiscal. A questão é mais grave. O próprio conceito de *excesso de despesa*, utilizado pela Constituição e, depois, pela Lei de Responsabilidade Fiscal, corresponde a uma relação existente entre o volume de gastos e a arrecadação, ou receita corrente. Quanto maior a receita, menor tende a ser proporcionalmente a despesa, razão pela qual não se sustenta uma medida de exoneração de servidores, que atuam na arrecadação. Se com a exoneração, provavelmente cairá a receita, dificilmente se poderá provar a lógica da adoção de medidas de redução de pessoal no seio da Administração Tributária. É muito mais coerente, em época de escassez de receita, adotar soluções de incrementação do aparato administrativo para arrecadar, para expandi-la. E, sendo vedada a arbitrariedade, não vislumbramos hipótese de exoneração, por excesso de despesa, de administradores fazendários, em especial em sociedades democráticas.

É o que nos parece, s.m.j.

Belo Horizonte, 02 de março de 2007.

**SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO**

Professor Titular de Direito Tributário da UFRJ (Faculdade Nacional de Direito)  
Doutor em Direito Público pela UFMG  
Presidente Honorário da ABRADT  
Vice-Presidente da ABDF

**MISABEL ABREU MACHADO DERZI**

Professora de Direito Tributário da UFMG  
Doutora em Direito Público pela UFMG  
Professora Titular de Direito Tributário das Faculdades Milton Campos  
Presidente da ABRADT