

PARECER

O Sindicato dos Agentes Fiscais de Rendas do Estado de São Paulo – SINAFRESP, em face da edição e publicação da Emenda Constitucional nº. 42/03 que trouxe alterações em alguns dispositivos atinentes à Administração Tributária, apresenta-nos algumas indagações e solicita parecer no sentido de esclarecê-las.

A consulta tem por objetivo obter parecer que explicita o alcance e a aplicabilidade das normas recentemente inseridas no texto constitucional e se elas, de fato, atribuem preceitos especiais à Administração Tributária e seus agentes.

Segue abaixo os quesitos formulados pela consulente e, em seguida, a íntegra dos dispositivos constitucionais objetos de análise no presente trabalho:

1. Qual o grau de importância adquirida pela Administração Tributária, no âmbito da organização do Estado, com a inclusão dos seguintes dispositivos constitucionais: art. 37, XXII, art. 52, XV e art. 167, IV?
2. Pode-se depreender do art. 37, XXII da Constituição Federal a imposição da existência de um órgão específico e exclusivo para o exercício das atividades da Administração Tributária?

3. Pode-se depreender do art. 37, XXII da Constituição Federal a imposição da existência de uma carreira específica e exclusiva para o exercício das atividades da Administração Tributária?
4. Pode-se depreender do comando parcial do art. 37, XXII da Constituição Federal 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?
5. Quando o comando parcial do 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 do Governo poderá ter mais de uma carreira específica ou que cada ente federativo terá sua carreira específica e única da Administração tributária?
6. Quando o art. 37, XXII da Constituição Federal impõe que as Administrações tributárias “*terão recursos prioritários para a realização de suas atividades*”, significa que as Administrações Tributárias das três esferas do Governo deverão necessariamente dispor de recursos específicos e exclusivos? Tais recursos deveriam ser destacados nas propostas orçamentárias a partir de 2005?
7. Quando o inciso XXII, do art. 37 reza que as Administrações tributárias “*atuarão de forma integrada*”, isto significa que as Administrações Tributárias das três esferas do Governo deverão estabelecer uma relação organizacional efetiva ou, quiçá, até mesmo hierarquia?

8. Quais as vantagens e desvantagens das Administrações Tributárias na relação com as demais atividades do Estado que se depreende do inciso XV do art. 52, quando confere que compete ao Senado Federal avaliar periodicamente “*o desempenho das Administrações Tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios*”?

9. Quando o inciso IV do art. 167, da Constituição Federal excetua a vedação de vinculação de receitas “*para a realização de atividades da Administração Tributária, como determinado respectivamente pelos ... 37, XXII*”, e refere expressamente à determinação do inciso XXII do art. 37, isto significa uma imposição (o que reforça a questão 5 acima), ou constitui-se numa simples permissibilidade, ao arbítrio do Governante?

DISPOSITIVOS CONSTITUCIONAIS EM QUESTÃO

“Artigo 37. A administração pública direta e indireta de qualquer do Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal, e dos Municípios obedecerá os princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: (redação dada pela EC 19/1998)

(...)

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; (texto original da CF 1988)

(...)

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 atuação de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio”. (redação dada pela EC 42/03)

“Artigo 52. Compete privativamente ao Senado federal:

(...)

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.” (redação dada pela EC 42/03)

“Artigo 167. São vedados:

(...)

IV – a vinculação de receitas 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 a manutenção e desenvolvimento do ensino e para a 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;” (redação dada pela EC 42/03)

Feitas as citações e considerações iniciais resta iniciar o parecer que, primeiramente traz um arrazoado acerca da Administração Tributária e de seu progressivo destaque frente às demais esferas da Administração Pública para, posteriormente, responder às indagações propostas.

ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

O Estado tem como finalidade essencial a garantia do bem-estar de seus cidadãos, seja através dos serviços públicos que disponibiliza, seja através de investimentos na área social (educação, saúde, segurança pública).

Para atingir esses objetivos primários, deve desenvolver uma atividade financeira, com o intuito de obter recursos indispensáveis às necessidades cuja satisfação se comprometeu quando estabeleceu o “pacto” constitucional de 1988.

Aproveitando-se das lições de KIYOSHI HARADA, podemos dizer que *“a atividade financeira do Estado é a atuação voltada para obter, gerir e aplicar os recursos financeiros necessários à consecução das finalidades do Estado que, em última análise, se resumem na realização do bem comum”¹*.

A Constituição da República definiu as necessidades públicas, bem como outorgou ao Estado a estrutura necessária e os instrumentos para supri-las.

Um desses instrumentos é o tributo, que se constitui, segundo reza o art. 3º do Código Tributário Nacional, numa *“prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”*.

¹ HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 15ª ed. São Paulo: Atlas, 2006. p. 32.

Portanto, ao Estado foi atribuída, como principal forma de obtenção de receita, a atividade tributária, que consiste na instituição pelos entes federativos de impostos (em sentido amplo) e de medidas destinadas à sua arrecadação e fiscalização.

Em razão da forma de Estado adotada no Brasil (federação), a Constituição Federal de 1988 definiu as competências para a instituição dos tributos, visando possibilitar que cada um dos entes políticos (União, Estado, Distrito Federal e Município) obtenha recursos destinados a atender as suas próprias necessidades (despesas). É o que LUCIANO AMARO denominou “partilha de competência”². A par da competência partilhada na instituição dos tributos, tem-se uma divisão entre os entes do produto da arrecadação.

Assim, a receita tributária de um dado ente político é formada não só pelos tributos para os quais tem competência para instituir, mas também pela parcela dos impostos arrecadados por outro ente, repassada a ele por expressa atribuição constitucional.

A Constituição Federal não cria tributo algum, apenas atribui competência para a sua criação, estabelecendo parâmetros rígidos para que os entes federados possam instituir e exigir os tributos. Ao fazê-lo, de certa forma retira parcela de autonomia dos entes, vez que estabelece os limites circunscritos à sua atividade tributária. Logo, os entes federados recebem da Constituição um “poder-dever” de instituir e cobrar os tributos, não podendo deixar de fazê-lo.

² AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 93.

Para a consecução desse “poder-dever”, cabe ao Estado desenvolver os meios e instrumentos necessários para exigir o pagamento dos tributos, invadindo, assim, a esfera jurídico-patrimonial do cidadão. Desta forma, é necessário que dentro do aparelho estatal criada estrutura adequada a arrecadar e fiscalizar os impostos, taxas e demais tributos – a Administração Tributária.

Para KYIOSHI HARADA a “*Administração Tributária é a atividade do poder público voltada para a fiscalização e arrecadação tributária*”, desenvolvida por agentes que devem pautar sua conduta pelo princípio da legalidade.

Não resta dúvida que tal atividade é de importância crucial para o Estado, mormente se levarmos em consideração o que já asseveramos alhures, que o tributo representa a principal fonte de receita dos entes públicos.

A Administração Fazendária, tanto no que concerne à fiscalização de tributos como no que diz respeito à expedição de atos e normas que disciplinam regras de natureza tributária, constitui-se numa atividade de polícia administrativa, vinculada e indelegável, a ser desempenhada única e exclusivamente pelo Poder Público.

Cabe aqui ressaltar que, em face da natureza jurídica de suas funções e atividades – polícia administrativa, não pode, em nenhuma hipótese, ser objeto de cessão, delegação ou outorga pelo Estado a particulares, devendo ser destacada dentro da própria Administração Pública de cada ente político e composta por servidores de carreiras

específicas, investidos através de aprovação em concurso de provas ou de provas e títulos.

A importância da Administração Tributária foi reconhecida expressamente pelo constituinte que acrescentou, no artigo 37 da Carta Magna, o inciso XVIII, estabelecendo a sua precedência e de seus servidores sobre os demais setores da Administração Pública, dentro de suas áreas de competência.

Com o fito de realçar ainda mais o papel da Administração Fazendária, a recente reforma tributária, instituída pela Emenda Constitucional n.º42, publicada em 31 de dezembro de 2003, acrescentando o inciso XXII ao artigo 37 da CF, prescreveu:

“Art. 37

(...)

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 de informações fiscais, na forma da lei ou convênio.”

A atividade desenvolvida pela Administração Fazendária é disciplinada pela legislação tributária, assim compreendida como aquela descrita no art. 96 do Código Tributário Nacional, que regula a capacidade ativa e o poder-dever das autoridades incumbidas do exercício da função

administrativa no tocante à tributação. Ademais, as próprias leis instituidoras dos tributos, como é o caso do CTN, estabelecem as normas de competência, bem como os poderes e deveres dos agentes públicos no desempenho da fiscalização (exemplos: requisição de força policial e o dever de sigilo fiscal).

Esse plexo de normas tributárias é dirigido diretamente aos agentes do Fisco, que, segundo LUCIANO AMARO, “*recebem um feixe de poderes que lhes cabe exercer com especial atenção ao princípio da legalidade*”.

Indispensável, portanto, que a fiscalização tributária seja feita por pessoas às quais a legislação atribua competência para tanto, em caráter geral ou especificamente, em função do tributo de que se tratar. A lavratura de um Auto de Infração, o julgamento de impugnação do mesmo pelo sujeito passivo, assim como todo e qualquer ato da Administração Tributária só tem validade se praticados por quem tenha a competência para tanto.

Em razão da natureza do vínculo jurídico estabelecido entre os agentes fazendários (Auditores Fiscais, Agentes Fiscais de Rendas, Inspectores Fiscais, etc.) e o Estado e da essencialidade da atividade que desenvolvem, a competência para a arrecadação e fiscalização de tributos só pode ser atribuída a servidores *ocupantes de cargos de provimento efetivo*. Tanto isso é verdade que a EC 42/03 estabeleceu competência privativa aos agentes do Fisco para o desempenho da arrecadação e fiscalização tributária.

Quando estabelece que a administração fazendária deve ser exercida por servidores de carreiras específicas (art. 37, XXII da CF), o constituinte veio conferir tratamento especial ao servidor da Administração Tributária, fortalecendo sobremaneira as carreiras fazendárias titulares da competência indelegável de arrecadar e fiscalizar tributos. Esse tratamento diferenciado foi a melhor forma encontrada pelo constituinte de garantir a segurança dos contribuintes contra abusos e arbitrariedades estatais, já que o agente fiscal, tendo a sua atividade submissa à lei (estrita legalidade), não disporá de critérios discricionários para a realização de sua função.

E mais, a estabilidade do servidor, decorrente da efetividade do provimento de seu cargo, é também uma sua garantia contra qualquer tipo de ingerência externa. O agente do Fisco, integrante de carreira específica, não deve obediência a governantes ou a outros interesses senão àqueles prescritos por lei que circunscreve a sua atuação. Isso confere aos servidores segurança no desempenho de suas atividades, o que corrobora para uma melhor prestação do serviço.

O legislador constituinte, quando da elaboração da Carta de 1988, demonstrou preocupação com a boa ordenação dos serviços públicos. Na redação original do art. 39 estipulou que a União, os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios deveriam instituir, no âmbito das respectivas competências, planos de carreira para os servidores das pessoas jurídicas de direito público (Administração Pública direta, das autarquias e das fundações públicas).

Essa preocupação foi mantida pela Emenda Constitucional n.º 19/98 quando acrescentou o § 7º no artigo 39, *verbis*:

“§ 7º. Lei da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios disciplinará a aplicação de recursos orçamentários provenientes da economia com despesas correntes em cada órgão, autarquia e fundação, para a aplicação no desenvolvimento de programas de qualidade e produtividade, treinamento e desenvolvimento, modernização, reaparelhamento e reorganização do serviço público, inclusive sob a forma de adicional ou prêmio de produtividade.”

Destarte, percebe-se claramente a importância atribuída pelo ordenamento jurídico-constitucional às carreiras de servidores das entidades da Administração Direta e Indireta que compõem a estrutura das pessoas jurídicas de direito público.

Esses servidores são investidos em cargos ou empregos públicos, através de aprovação em concurso público de provas ou de provas e títulos (art. 37, II da CF), e recebem do Estado o múnus de representá-lo nas atividades da qual é titular (prestação de serviços públicos diretamente pelo Estado, exercício de poder de polícia, etc.). Estabelece-se, assim, um vínculo entre o agente e o Estado, que pode ser institucional (cargo público) ou contratual (emprego público).

No tocante ao desempenho da função de fiscalização e arrecadação de tributos, os servidores que compõem a Administração Tributária, em razão da natureza de sua função, que, como vimos, ocupa papel de fundamental importância na composição da receita do Estado, subsidiando-o de recursos financeiros para o atendimento das necessidades

públicas, devem sempre estar vinculados ao Estado por uma relação institucional (estatutária), ou seja, devem ser titulares de cargos de provimento efetivo. É a melhor forma de lhes garantir estabilidade e um vínculo menos sujeito a ingerências externas.

Aliás, o destaque dado pelo ordenamento jurídico às carreiras do Fisco, principalmente quando reserva dotação orçamentária diferenciada com recursos prioritários e vinculação de receitas (art. 167, IV da CF, alterado pela EC 42/03), contempla e reforça o princípio da eficiência, que, desde a edição da EC 19/98, passou a integrar expressamente o rol de princípios norteadores da atuação administrativa do Estado, constante no *caput* do art. 37 da Constituição Federal.

A eficiência, que segundo CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO é conceito inerente ao *princípio da boa administração*, originário do direito italiano, já era tratada pela doutrina e jurisprudência pátria como princípio implícito da Carta da República, mas, até a edição da EC 19/98, ainda pairavam discussões acerca da sua aplicabilidade integral.

Com efeito, a Reforma Administrativa de 1998 não só findou essas discussões como deu *status* constitucional a esse princípio, muito bem conceituado por ALEXANDRE DE MORAES:

“(...) princípio da eficiência é aquele que impõe à Administração Pública, direta e indireta, e a seus agentes, a persecução do bem comum, por meio do exercício de suas competências de forma imparcial, neutra, transparente, participativa, eficaz, sem burocracia, sempre em busca da qualidade,

*primando pela adoção dos critérios legais e morais necessários para a melhor utilização possível dos recursos públicos, de maneira a evitar desperdícios e garantir maior rentabilidade social”.*³

Essa linha de raciocínio é seguida também por JOSÉ AFONSO DA SILVA, quando leciona:

*“(...) a eficiência administrativa se obtém pelo melhor emprego dos recursos e meios (humanos, materiais e institucionais) para melhor satisfazer as necessidades coletivas em regime de igualdade dos usuários. (...) o princípio investe as regras de competências, pois o bom desempenho das atribuições de cada órgão ou entidade pública é fator de eficiência em cada área da função governamental.”*⁴

A importância do aludido princípio foi ressaltada na própria exposição de motivos da Emenda Constitucional 19/98. A Mensagem Presidencial n.º 886/95, que culminou com a reforma administrativa já mencionava a pretensão de incorporar a eficiência na Administração Pública, dispondo em sua redação que:

“(...) o aparelho de Estado deverá se revelar apto a gerar mais benefícios, na forma de prestação

³ MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional Administrativo*. São Paulo: Atlas, 2002. pg. 109.

⁴ AFONSO DA SILVA, José. *Comentário Contextual à Constituição*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006. pg. 337.

de serviços à sociedade, com os recursos disponíveis, em respeito ao cidadão contribuinte.”

A própria Constituição, pela Emenda 19/98, introduziu alguns mecanismos tendentes a promover o cumprimento do princípio da eficiência, como o da participação do usuário na Administração Pública e a possibilidade de aumentar a autonomia gerencial, orçamentária e financeira de órgãos e entidades da Administração direta e indireta.

A despeito de muitos doutrinadores entenderem despidianda a menção expressa do princípio da eficiência na Constituição, temos que a sua inclusão teve importância fulcral no alcance, pela Administração Tributária, do reconhecimento de sua essencialidade, da necessidade de recursos prioritários para o desempenho de suas atividades e para a especificidade das carreiras que a integram. Arrecadação e fiscalização de tributos eficientes só poderiam ser alcançadas com essas características.

O aperfeiçoamento da Administração Tributária e de seus mecanismos de arrecadação deve ser permanente pois é de suma importância tanto para o Poder Público como para o administrado. Para o primeiro porque garante o incremento da arrecadação, a redução de custos e maior agilidade na obtenção das receitas. Para o administrado, a implementação de melhorias no sistema de captação de impostos, deve ser analisada sob dois ângulos: para a população em geral dada a evidente correspondência entre o aumento de receita e a quantidade e qualidade dos serviços postos à sua disposição; especificamente para o administrado contribuinte, o avanço dos instrumentos da Administração Tributária pode eventualmente ensejar redução da carga tributária (na medida em que

diminui o universo de sonegadores), além de criar facilidades no pagamento das exações.

Essa busca pela eficiência na Administração Tributária ganhou reforço constitucional com o advento da EC 42/03, que incluiu o inciso XV no artigo 52, que trata das competências privativas do Senado Federal e que passou o dispor:

“Art. 52.

(...)

XV – avaliar periodicamente a funcionalidade da 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.” (grifos nossos)

A despeito de ter ensejado questionamentos sobre a constitucionalidade ou não do dispositivo, não há como negar que o constituinte derivado pretendeu realçar o quão imperiosa é a busca pela eficiência da arrecadação e fiscalização de tributos.

Ao prever a avaliação periódica pelo Senado Federal do desempenho das administrações também dos Estados, Distrito Federal e Municípios, o constituinte derivado atentou frontalmente contra o princípio do pacto federativo, que estabelece igualdade jurídica entre os entes políticos. Melhor seria se a Emenda tivesse previsto o controle do Senado apenas sobre o Fisco federal, deixando a cargo do Poder Legislativo de cada ente federado a avaliação do desempenho de suas respectivas Administrações Fazendárias.

Outra inconstitucionalidade, que, no caso concreto, poderia ser apontada em face do dispositivo, diz respeito à afronta a tripartição dos Poderes, consagrada no nosso ordenamento pelo artigo 2º da Carta da República, que salvaguarda a independência e a harmonia entre eles. Isto porque ao Poder Legislativo, no controle dos atos administrativos do Executivo, incluídos nesse conceito os atos praticados pela Administração Fazendária, só poderia se circunscrever ao âmbito da mais ampla legalidade, entendida assim como o conjunto de princípios e normas que regem a atuação administrativa. *Contrario sensu*, teríamos como inconstitucional qualquer ingerência do legislador sobre o mérito do ato lançado pela autoridade fazendária.

Com o intuito de garantir o constante aperfeiçoamento da Administração Tributária, a Reforma de 2003 garantiu ao Fisco recursos financeiros prioritários para as suas atividades e acrescentou a sua atividade no rol das atividades que possibilitam a vinculação de receita no orçamento das entidades governamentais.

Isto significa que União, Estados, Distrito Federal e Municípios terão de disponibilizar parcela dos respectivos orçamentos para o incremento da arrecadação e para o desenvolvimento de programas na área da Administração Fazendária, com prevalência sobre as demais atividades estatais.

Trata-se de exceção ao *princípio da não-vinculação de receitas tributárias*, também chamado de *princípio da não-afetação da receita*. A Constituição Federal, no inciso IV do seu artigo 167, como regra geral, veda a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa. Os impostos que são decretados independentemente de qualquer atuação

específica do Estado, destinam-se a prover a execução de obras públicas e serviços públicos gerais. Por esse motivo, esse princípio constitui-se em regra geral.

A Constituição, entretanto, naquele mesmo inciso do art. 167, colacionou exceções, dentre elas: a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se refere os artigos 158 e 159 da Carta da República; a destinação de recursos para as ações e serviços na área de saúde, para a manutenção e desenvolvimento do ensino e, com o advento da Emenda 42/03, para a realização de atividades da Administração Tributária.

Resta evidente, pois, que o aporte de recursos prioritários à Administração Tributária e a vinculação orçamentária a que faz jus, vem enaltecer sua importância na Administração Pública. E isso se faz com razão na medida em que, em última instância, é justamente o Fisco que custeia todas as atividades administrativas. Nesse sentido faz-se mais do que necessário seu fortalecimento e ascendência sobre os demais setores da Administração.

RESPOSTAS AOS QUESITOS FORMULADOS

1. Em face da importância da Administração Tributária, seara da Administração Pública destinada justamente a arrecadar os recursos que serão utilizados pelo Estado na consecução do interesse público, o legislador constituinte, já na elaboração da Carta Maior, prescreveu-lhe a precedência sobre os demais setores administrativos.

Em certa medida, pois, pretendeu o constituinte originário já atribuir a essa seara administrativa um tratamento diferenciado, dando-lhe preferência sobre as demais esferas da Administração.

A norma do inciso XVIII, do artigo 37, da Constituição Federal tinha, evidentemente, eficácia contida, porquanto submetia a precedência conferida à edição de lei.

Em razão da submissão da aludida precedência da Administração Tributária sobre as demais à expedição de lei, a doutrina se dividia quanto à sua aplicabilidade.

Acertadamente, porém, o ilustre professor REGIS FERNANDES DE OLIVEIRA assevera que mesmo contida, a norma é eficaz. Isso porque, qualquer *“lei que sobrevier somente poderá prestigiar a fiscalização fazendária em detrimento de todos os outros setores da Administração Pública”*xxxxxx.

O imperioso a se destacar acerca do dispositivo é que a intenção do legislador foi, de fato, conceder ao Fisco, em face da importância dessa

atividade, uma prevalência, e não sustentar um “*assomo de fiscalismo*”⁵ como asseverou o constitucionalista MANOEL GONÇALVES FERREIRA FILHO em seu comentário ao dispositivo.

Com o fito de fazer sobressaltar ainda mais sobre as demais esferas administrativas a importância da Administração Tributária, a recente Reforma Tributária, levada a efeito pela publicação da Emenda Constitucional nº 42, em 31 de dezembro de 2003, conferiu a essa seara da Administração Pública outros atributos de grande valia.

A inclusão do inciso XXII ao artigo 37 da Carta Magna proporcionou à Administração Tributária o reconhecimento de sua essencialidade ao funcionamento do Estado, a especificidade das carreiras de servidores que a integram e a prioridade no repasse de recursos para que possa desenvolver suas atividades; o inciso IV do artigo 52, da Carta, por sua vez, submete o desempenho da Administração Tributária à avaliação do Senado Federal; e o artigo 167 lhe garante a vinculação de receita.

Ora, diante dos dispositivos trazidos ao corpo da Constituição, é imperiosa a conclusão de que o legislador, que *prima facie* expressa o desejo do corpo social e que, já na elaboração da Lei Maior, indicava a necessidade de privilegiar a atividade fazendária do Estado, objetivou ressaltar ainda mais a importância dessa esfera administrativa, conferindo-lhe atributos que não são encontradas em nenhuma outra e que lhe alça à posição a que faz jus, haja vista a imprescindibilidade da função que exerce.

⁵ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Comentários à Constituição de 1988*. Vol. 1. Ed: Saraiva.

Trata-se, pois, a atividade fazendária de função indelegável, que somente poderá ser exercida por pessoa jurídica de direito público, cujos integrantes sejam servidores públicos de carreiras específicas (típica de Estado) ocupantes de cargos de provimento efetivo.

2. Consoante asseverado alhures, o ordenamento jurídico pátrio já reconhecia a prevalência da Administração Tributária e, com o advento da EC 42/03, sobrelevou seu grau de importância junto à Administração Pública.

Evidentemente, porém, quando se fala em Administração Tributária está-se falando na atividade administrativa do Poder Público voltada à fiscalização e arrecadação de tributos.

Trata-se, pois, de atividade administrativa, que deve ser genericamente considerada. Atividade administrativa é aquela levada a efeito pela Administração Pública a fim de atender, precipuamente, o interesse ou bem comum.

Aborda-se, no caso, uma atividade específica, destinada a obter receitas. Tal atividade, diferentemente das demais, atende imediatamente aos interesses do administrador que arrecada, mas mediamente aos administrados na medida em que a receita será a eles repassada por meio da disponibilização de serviços.

A despeito dos atributos conferidos à Administração Tributária e já amplamente debatidos, especialmente os contidos no inciso XXII do artigo 37 da Constituição da República, não se pode depreender pela necessidade ou imposição de criação de órgão específico que exerça tal

atividade. Isso porque, ao menos em tese, a organização de um dado ente federativo, que, como já citamos, goza de autonomia administrativa, pode criar estrutura em que a atividade vinculada à fiscalização e arrecadação possa ser desempenhada por servidores ligados a órgãos distintos.

Com efeito, é de se asseverar que a análise do texto constitucional não leva a concluir pela imposição da existência de órgão exclusivo destinado ao exercício da Administração Tributária, restando, neste ínterim, à autonomia de cada ente a definição da melhor forma de exercê-la, desde que não afronte os preceitos a ela concedidos pela Constituição Federal.

Em apertada síntese, os entes políticos estão compelidos a respeitar os atributos constitucionais conferidos a Administração Tributária, mas o texto da Carta Magna não os obriga a desempenhar essa atividade por órgão exclusivo.

3. A EC 42/03 ampliou o rol de atributos outorgados à Administração Tributária. Entre eles, o legislador fez constar que essa atividade haverá de ser exercida por servidores de carreiras específicas, sobrelevando aqui, também, a importância dos agentes que exercem as atividades da Administração Fazendária.

Servidores de carreiras são aqueles que ocupam cargos agrupados e escalonados em classes e que admitem progressão funcional vertical. Resta evidente que a previsão expressa da necessidade do exercício da atividade atinente à Administração Tributária através de preenchimento de cargos de carreira é uma imposição que garante aos servidores maior estabilidade no desempenho de suas funções, impedindo

que ingerências externas interfiram na atividade do servidor, e ao Estado e administrados uma prestação de serviço de maior qualidade.

A par disso a redação do inciso XXII do artigo 37 da Constituição Federal não remete á conclusão de que o exercício das atividades da Administração Tributária esteja adstrito a uma carreira exclusiva.

A simples exegese gramatical do dispositivo já nos aponta esse sentido, na medida em que traz na redação a expressão “*servidores de carreiras específicas*” no plural, indicando a inexistência da exclusividade ou da unicidade de carreira a desempenhar a atividade fazendária. Cabe aqui lembrar da célebre lição de que a Constituição e as leis não trazem palavras ou expressões inúteis.

Para não restringir a argumentação apenas no aspecto gramatical da norma, há de se acrescentar que a Administração Tributária, nos dizeres de KYIOSHI HARADA, é atividade destinada à fiscalização e arrecadação de tributos o que, ao menos em tese, pode ensejar, ao ente político, dado sua autonomia, a criação de diversos cargos ou carreiras destinadas a contribuir com as funções de fiscalizar e arrecadar.

Somente essa interpretação prestigia os atributos conferidos constitucionalmente à Administração Tributária sem afrontar o pacto federativo.

4. Com o claro propósito de contemplar o princípio da eficiência que, a partir do advento da Emenda Constitucional nº 19, passou a integrar expressamente o rol dos princípios constitucionais que regem a

Administração Pública (art. 37, *caput*, CF), o legislador constituinte, originário e derivado, não só alçou a Administração Tributária a uma condição ímpar dentro da Administração Pública como guindou seus servidores à posição de ocupantes de cargos de Carreira de Estado.

A inteligência do art. 37, XXII da Constituição é de clareza meridiana. Na primeira parte do artigo, o legislador afirmou que a atividade da Administração Tributária é essencial ao funcionamento do Estado e, depois, dispôs que esta atividade deverá ser exercida por servidores de carreiras específicas.

Com efeito, não resta outra conclusão senão aquela que aponta no sentido de que, na Administração Tributária, os servidores exercem suas atividades organizados em carreiras específicas, sobrelevados à condição de Carreiras de Estado.

O *status* de integrante de Carreira de Estado conferido aos agentes da Administração Fazendária é constitucional e sob nenhum aspecto, circunstância ou hipótese poderá ser mitigado por lei posterior, quer federal, quer estadual ou municipal.

Nesse ponto, vale a ressalva de que o legislador pátrio, por vezes tão criticado, andou bem. A despeito das inúmeras reformas constitucionais, que vêm impondo aos servidores públicos reiteradas perdas de toda ordem, a Emenda 42/03 reconheceu a importância de outorgar tratamento diferenciado a determinadas carreiras, salvaguardando seus agentes de intromissões indesejáveis.

A esse respeito JUAREZ DE FREITAS, em parecer que também aborda os efeitos da Emenda 42/03, conclui:

“(...) o fiscal tributário, ao exercer funções típicas e finalísticas de Estado (funções essenciais), merece a proteção de robustos anteparos formais e substanciais contra os voluntarismos persecutórios ou enxugamentos fiscais lineares. Tais anteparos não devem servir, está claro, para a acomodação do agente público, mas para que este possua uma couraça num mundo de estonteante rotatividade no regime de trabalho. Essa segurança mínima, longe de estimular a indolência, mostra-se benfazeja para o cumprimento fiel dos princípios constitucionais, em lugar do risco de obediência aos chefes ou poderosos da hora.”

Por fim, resta afirmar que ao sobrepujar as carreiras da Administração Tributária ao patamar de Carreira de Estado, o legislador salvaguardou não apenas o interesse dos servidores, mas também o dos administrados e o do próprio Estado. Organizar os agentes fazendários em carreiras específicas e conceder-lhes o *status* constitucional de integrantes de Carreiras de Estado (assim como faz com os membros do Ministério Público, Procuradores e outras carreiras estratégicas para o Estado), é propiciar ao servidor estabilidade e segurança no desempenho de suas funções, é proporcionar ao agente o destemor no cumprimento de seu dever legal, é viabilizar ao agente o exercício pleno e esmerado da sua atividade, o que, por corolário, servirá ao incremento da arrecadação e contemplará o princípio da eficiência.

5. Já foi afirmado anteriormente, que a interpretação gramatical do inciso XXII, do artigo 37 da Carta Magna leva à conclusão de que poderá haver à disposição da Administração Tributária mais de uma carreira, a fim de se alcançar os fins a que se destina.

Asseverou-se, alhures, outrossim, que esta conclusão não é obtida apenas em face da análise gramatical da norma, mas do reconhecimento da autonomia administrativa dos entes públicos, ou seja, de que a existência de uma ou várias carreiras a compor a Administração tributária dependerá da estrutura organizacional que o ente federativo pretender assegurar à essa seara administrativa.

A esse respeito ainda faz-se mister destacar a vedação imposta pela Constituição Federal acerca da ingerência de um dado ente político sobre outro. O pacto federativo institui autonomia administrativa, garantido igualdade entre os entes federados, reconhecendo a inexistência de hierarquia e subordinação entre eles.

Nessa medida, tivesse o legislador constituinte derivado pretendido disciplinar no dispositivo suscitado (art. 37, XXII, CF) imposição para que União, Estados, Distrito Federal e Municípios organizassem suas Administrações Tributárias com apenas uma única carreira, teria afrontado diretamente o pacto federativo.

Com efeito, ainda que a pretensão da aludida imposição estivesse expressa no bojo do dispositivo, jamais poderia ser aplicada pois estaria a norma eivada de inconstitucionalidade.

Por essa razão, resta imperiosa a conclusão de que à expressão “*exercidas por servidores de carreiras específicas*”, confere às Administrações Fazendárias apenas um atributo que, como já dito, garante a seus servidores a segurança no desempenho das atividades a ela atinentes, não podendo ser, de maneira alguma, interpretada como um ônus limitador das autonomias dos entes federados.

6. As Administrações Tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, conforme se afirmou, exerce papel de extrema relevância na sociedade, já que a ela são constitucionalmente incumbidas a arrecadação e fiscalização de tributos, principal fonte de receita dos entes, responsável pela possibilidade econômica de investimentos públicos e pelo suprimento das necessidades da população.

Não foi por outro motivo que já o constituinte originário atribuiu a elas precedência sobre as demais atividades da Administração.

Essa preocupação institucional é claramente notada na Reforma Tributária implantada pela Emenda 42/03, não só na inserção no artigo 37 do inciso XXII, que garantiu, dentre outras coisas, recursos prioritários ao Fisco para o desempenho de suas atividades, mas na possibilidade expressa de vinculação de receita a ele destinada.

Abrindo mão de uma interpretação jurídico-constitucional sistemática, isto significa que União, Estados, Distrito Federal e Municípios terão de disponibilizar sim parcela específica e exclusiva dos respectivos orçamentos para o incremento da arrecadação e para o desenvolvimento de programas na área da Administração Fazendária, com prevalência sobre as demais atividades estatais.

Quando o constituinte derivado prescreveu que as Administrações Tributárias “terão recursos prioritários para a realização de suas atividades” e, no inciso IV do artigo 167 permitiu (senão impôs, segundo a melhor interpretação), para tanto, assim como fez com outros setores fundamentais da Administração, como saúde e educação, a vinculação de receita, não deixando, a nosso ver, qualquer margem de discricionariedade para o administrador. Tal imposição transcende a qualquer juízo de conveniência e oportunidade por parte dos governantes.

Diante da reconhecida precedência e essencialidade da instituição, não há como se negar que os Governos das três esferas da Federação, desde 2005, já deveriam ter inscrita, nos seus orçamentos anuais, parcela considerável destinada aos respectivos Fiscos e a seus agentes.

7. O intuito do legislador, ao estabelecer a possibilidade de atuação integrada das Administrações Tributárias dos três entes da Federação, de acordo com o que vier a estipular eventual lei ou convênio, não foi fixar ou impor uma relação organizacional ou hierárquica entre os Fiscos cooperantes.

Relação organizacional entre eles seria juridicamente impossível em face do princípio do pacto federativo e da conseqüente autonomia administrativa constitucionalmente estabelecida entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Quando abordamos o tema sob o aspecto do Direito Administrativo, devemos ter em mente que a Administração Pública é

conceito relacionado com o desempenho da função administrativa, seja tipicamente pelos Poderes Executivos (federal, estadual, distrital e municipal), seja atipicamente pelos Poderes Legislativo e Judiciário. Ou seja, paralelamente às funções jurisdicional e legislativa, a função administrativa é exercida nas três esferas de Governo.

Dentro da Administração Pública, o exercício das funções administrativas nem sempre é exercido diretamente pelo chefe do Poder Executivo (nem seria possível, face à impossibilidade fática). Nesse caso, esse exercício é atribuído a outros órgãos ou pessoas criadas para tal mister. No último caso, está-se diante do que a doutrina administrativa conhece por descentralização, isto é, distribuem-se as competências de uma para outra pessoa, física ou jurídica. No caso da criação de órgãos, denominada desconcentração, há apenas uma divisão interna dentro de uma mesma pessoa jurídica e o estabelecimento de

Como abordado ao longo do presente parecer, a natureza das atividades desempenhadas pelas Administrações Fazendárias é de função administrativa; função do Executivo de arrecadar e fiscalizar os tributos.

Logo, quando se fala de relação organizacional, está-se diante do conceito de desconcentração, ou seja, do estabelecimento de uma divisão interna de competências e de uma relação de coordenação e subordinação entre órgãos ou entre órgãos e pessoas.

No caso da questão em tela, isto seria juridicamente impossível pois se estaria falando de relação de coordenação e subordinação entre órgãos dos quatro entes federados, o que afrontaria o

princípio do pacto federativo, no qual é imposta autonomia administrativa entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Muito menos, poder-se-ia estabelecer uma relação de hierarquia entre as Administrações Tributárias.

O que o constituinte derivado pretendeu com a possibilidade de atuação integrada foi, tão-somente, permitir um auxílio mútuo os Fiscos, seja com o compartilhamento de cadastros e informações fiscais, seja com outros benefícios estabelecidos em lei ou convênio.

Cabe, por fim, ressaltar, que, no tocante à “atuação integrada”, a norma constitucional é de eficácia limitada, visto impor a necessidade de criação de lei ou convênio para que seja possível a sobredita cooperação.

8. A Reforma Tributária imposta pelo advento da Emenda Constitucional n.º 42, publicada em 30.12.2003, dentre outras alterações, acrescentou um inciso XV no artigo 52 da Carta da República, atribuindo ao Senado Federal a competência privativa de *“avaliar (...) o desempenho das administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios”*.

A despeito das inconstitucionalidades apontadas no decorrer do presente parecer a serem eventualmente reconhecidas no citado inciso XV, não se pode olvidar que a nova norma constitucional reconheceu, em grau de relevo e importância, o papel desempenhado pelos Fiscos das quatro esferas de Governo, quando também deixou de certa forma sob supervisão do Senado o desempenho de suas atividades.

Todavia, criou problemas jurídicos de difícil solução. Num primeiro momento, possibilitou ao Senado, entidade da União, avaliar o desempenho dos quadros das Administrações Fazendárias estaduais e municipais. Isso, além de afrontar o princípio federativo, pode acarretar uma ingerência descomedida de um órgão federal sobre os Fiscos estaduais e municipais, esses com peculiaridades muitas vezes só solucionáveis no âmbito dos respectivos entes federativos.

De outra banda, coloca sob o julgo do Poder Legislativo federal funções tipicamente administrativas. A tormenta se encontra se a avaliação e o controle a serem exercidos pelos senadores adentrar no mérito das atividades das Administrações Tributárias, isto é, no juízo de conveniência e oportunidade dos Fiscos relativo ao desempenho de suas competências discricionárias. Muitas vezes, por exemplo, o Fisco de um Estado-membro da Federação resolve desenvolver um programa de incremento à arrecadação tributária peculiar à região de sua competência. Não poderia, por óbvia dedução lógico-jurídica, o Senado Federal avaliar inadequada a política estadual e aplicar, nessa hipótese, alguma sanção. Isso feriria, notadamente, o princípio da Separação dos Poderes.

9. A EC 42/03, além de impor várias alterações em matéria tributária, inovou no tocante aos casos de possibilidade da vinculação da receita de impostos a órgãos, fundo ou despesa.

A regra constitucional é no sentido de que a receita oriunda dos impostos não possui uma destinação específica, a não ser, obviamente, nos casos em que a própria Constituição Federal excepciona. Além de permitir esse tipo de vinculação estatal a determinados investimentos nas

áreas da saúde e educação, o legislador constituinte derivado resolveu destinar parcela da receita dos impostos para a realização de atividades da Administração Tributária.

A norma apontada é uma decorrência da relevância do papel constitucionalmente atribuído aos Fiscos, que desempenham atividade estratégica e essencial para o funcionamento do Estado, assim como o são as atividades relacionadas à saúde e educação.

Se a própria Carta da República outorga essa preponderância da Administração Tributária e elenca seus investimentos entre as exceções ao denominado e já abordado *princípio da não-vinculação* ou *princípio da não-afetação*, não se pode dizer que permeia o campo de discricionariedade do administrador. Ao contrário, União, Estados, Distrito Federal e Municípios têm o dever jurídico de destinar, nos seus respectivos orçamentos, parcela de sua receita com impostos para o desenvolvimento de atividades pelas Administrações Tributárias.

É o parecer, s.m.j.

São Paulo, 22 de maio de 2006.

THIAGO CARNEIRO ALVES*
OAB/SP 176.385

THIAGO DURANTE DA COSTA*
OAB/SP 205.108

* Especialistas em Direito Administrativo pela PUC/SP