

SINDIFISCO/PB e SINDIFERN/RN

ASSUNTO: QUESTIONAMENTOS APRESENTADOS PELO SINDICATO EM RELAÇÃO À ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Resumo: O SINDIFISCO, entidade representativa dos servidores integrantes do grupo tributação, arrecadação e fiscalização do Estado da Paraíba, visando avaliar a importância dos dispositivos constitucionais incidentes sobre a temática da administração tributária e de sua repercussão sobre a organização do Estado, apresentaram alguns questionamentos sobre os quais solicitam apreciação e esclarecimentos.

#### A). CONSIDERAÇÕES INICIAIS

É fato amplamente reconhecido que a Administração Pública brasileira padece, ainda hoje, de malefícios históricos. No passado, constituiu grande impulso a implementação de uma administração pública formal, baseada em princípios racional-burocráticos, que se opunham ao patrimonialismo, ao clientelismo, ao nepotismo, distorções estas que ainda persistem e que precisam ser extirpadas. Mas as mudanças introduzidas, ao limitar-se a padrões hierárquicos rígidos e ao concentrar-se no controle dos processos e não dos resultados, revelaram-se lentas e ineficazes para a dimensão e complexidade dos desafios que o País passou a enfrentar diante do fenômeno da globalização e de se mostrar eficiente na prestação do serviço público à população. A situação agravou-se a partir do início

dos anos 90, como resultado de reformas administrativas açodadas, as quais desorganizaram os centros de decisão, desmantelando sistemas de produção de informações vitais para o processo decisório e para a implantação de políticas públicas.

Com a introdução da *eficiência* como princípio informador da Administração Pública, pelo viés da EC 19/98, foi imposto aos agentes públicos um modo de atuar que busca alcançar resultados favoráveis à consecução dos fins que cabem ao Estado prover. Sendo assim, essa diretriz constitucional busca direcionar os serviços públicos à efetividade do bem comum, com imparcialidade, neutralidade, transparência, participação e eficácia.

É preciso, portanto, dar um salto adiante, no sentido de uma administração pública “gerencial” - expressão utilizada pelo *Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado* (Brasília: MARE, 1995) – apoiada em conceitos contemporâneos de administração e eficiência, voltada para o controle dos resultados e descentralizada, para poder alcançar o cidadão, o qual, sob tal ótica, se torna *cliente privilegiado* dos serviços prestados pelo Estado.

Faz-se imperiosa, pois, a reorganização das estruturas da Administração, com ênfase na *qualidade* e na *produtividade* do serviço público, e na real *profissionalização do servidor*, que passaria a ser regido por uma legislação específica, segundo os planos de cargos e carreiras, e a perceber remunerações mais justas para todas as funções.

Essa profissionalização do serviço público não se processa apenas mediante concursos públicos, mas principalmente através de um sistema de promoções na carreira em função do mérito acompanhadas por remuneração correspondentemente maior. Tal motivação é fundamental. Além disso, uma reforma consistente do aparelho do Estado exige ainda a superação das formas tradicionais de ação estatal, implicando na descentralização e no supracitado redesenho das estruturas, dotando-as de inteligência, flexibilidade e autonomia, a fim de desenvolver modelos gerenciais capazes de produzir resultados.

O paradigma gerencial atual, fundado nos princípios da eficiência e da autonomia, pressupõe formas flexíveis de gestão, padronização e descentralização de funções, bem como incentivos à produção. O modelo gerencial tornou-se realidade no mundo desenvolvido quando, através da definição clara de objetivos para cada setor da administração, da descentralização, da mudança de estruturas organizacionais e da adoção de valores e de comportamentos modernos no interior do Estado, se revelou apto a promover o aumento da qualidade e da eficiência dos serviços oferecidos pelo poder público.

Ora, partindo do pressuposto de que a realização de políticas públicas, de qualquer natureza, e o atendimento às necessidades do *cidadão-cliente*, dependem, em grau elevado, da função arrecadadora do Estado, torna-se óbvio que a modernização e o aperfeiçoamento da administração tributária revela-se imperiosa. Tal é o espírito que deve nortear o legislador na persecução dos objetivos maiores da Administração Pública. Daí, compreende-se a preocupação dos agentes do Fisco em “avaliar o espaço exato de inserção das

atividades da Administração Tributária no âmbito dos interesses da organização do Estado brasileiro”, a partir da resposta aos questionamentos suscitados.

## B). QUESTIONAMENTOS

01. Qual o grau de importância adquirido pela Administração Tributária, no âmbito da organização do Estado, com a inclusão dos dispositivos constitucionais consignados nos arts. 37, inc. XXII, 52, inc. XV e 167, inc. IV?

R. Esta primeira questão pode ser elucidada a partir apenas do inciso XXII do art. 37, já que a referência é avaliar o “grau de importância” da Administração Tributária na *organização do Estado*. É evidente que nas argüições seguintes todos os referenciais serão considerados. No momento, basta somente relevar o seguinte:

a) o inciso coloca, de maneira incisiva, as “administrações tributárias” no rol das “atividades essenciais ao funcionamento do Estado”. Não é difícil concluir o que sejam “administrações tributárias”, porque se concentram no Ministério da Fazenda da União e nas Secretarias da Fazenda ou das Finanças dos Estados, Distrito Federal e dos Municípios;

b) por outro lado, o dispositivo reflete as orientações do *Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado* (cit.), elaborado ainda no governo de Fernando Henrique Cardoso, sob a batuta do ex-ministro Luiz Carlos Bresser Pereira, titular do extinto Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado (MARE). Esse documento, elaborado em 1995, serviu de base a todas as reformas que advieram a partir da EC 19/98. Dentre as muitas conceituações ali estabelecidas destaca-se,

*in casu*, a definição do que seriam as *atividades exclusivas do Estado*: “...é o setor em que são prestados serviços que só o Estado pode realizar. São serviços em que se exerce o poder extroverso do Estado – o poder de regulamentar, fiscalizar, fomentar. Como exemplos temos: a *cobrança e a fiscalização dos impostos*, a polícia, a previdência social básica, o serviço de desemprego, a fiscalização do cumprimento de normas sanitárias, o serviço de trânsito, a compra de serviços de saúde pelo Estado, o controle do meio ambiente, o subsídio à educação básica, o serviço de emissão de passaportes etc.” Nesse campo, “o critério eficiência torna-se fundamental. O que importa é atender milhões de cidadãos com boa qualidade a um custo baixo”, ou seja, “a busca de uma relação ótima entre qualidade e custo dos serviços colocados à disposição do público. Logo, a administração deve ser necessariamente gerencial” (pp. 52-54).

Deduz-se, portanto, do exposto, o alto grau de importância da administração tributária no contexto da organização do Estado brasileiro, tendo em vista que tal função, em qualquer esfera de governo, é *essencial* ao cumprimento das metas almejadas pelo poder público.

02. Pode-se concluir, do inc. XXI do art. 37, que deveria existir um órgão específico e exclusivo para o exercício das atividades da Administração Tributária?

R. Acredito que não. Em primeiro lugar, atente-se para a redação do inciso: ele se refere às “administrações tributárias”, no plural. Por outro lado, está-se diante de uma República *Federativa*. Em outras palavras, a repartição regional de poderes *autônomos* constitui o núcleo do conceito de Estado Federal. A *federação* consiste na *união*

de coletividades regionais autônomas (Estados-membros), bem como de outras agregações locais dotadas de autonomia (Municípios e Distrito Federal). Essa autonomia federativa assenta-se em vários elementos básicos: (a) na *existência de órgãos governamentais específicos*, isto é, que não dependem dos órgãos federais quanto à forma de seleção e investidura; (b) na *posse de competências exclusivas*, diagramadas pela Constituição e pela lei; (c) na *autonomia administrativa*, fundada em um *corpo de servidores* organizados em cargos e carreiras; e, (d) na *autonomia financeira*, já que possuem orçamento, patrimônio e capacidade tributária próprios.

É possível citar, como exemplos, os arts. 25, § 1; 30, III, e 32, § 1º, da Constituição da República. O primeiro, refere-se à autonomia estadual:

Art. 25. Os Estados organizam-se e regem-se pelas Constituições e leis que adotarem, observados os princípios desta Constituição.

§ 1º. São reservadas aos Estados as competências que não lhe sejam vedadas por esta Constituição. (*Trata-se, no caso, do chamado Poder Residual. Tais competências serão sistematizadas e expressas na Constituição Estadual*).

Quanto ao segundo, diz respeito à autonomia municipal, aqui exemplificada em termos de competência tributária:

Art. 30. Compete aos Municípios:

.....

III – instituir e arrecadar os tributos de sua competência, bem como aplicar suas rendas, sem prejuízo da obrigatoriedade de prestar contas e publicar balancetes nos prazos fixados em lei.

Já o terceiro, relaciona-se ao Distrito Federal:

Art. 32. O Distrito Federal, vedada sua divisão em Municípios, reger-se-á por lei orgânica, votada em dois turnos com interstício mínimo de

dez dias, e aprovada por dois terços da Câmara Legislativa, que a promulgará, atendidos os princípios estabelecidos nesta Constituição.

§ 1º. Ao Distrito Federal são atribuídas as competências legislativas reservadas aos Estados e Municípios.

Como se pode observar, a Constituição Federal *assegura autonomia aos entes federativos*, que se consubstancia na sua capacidade de *auto-organização*, de *autolegislação*, de *autogoverno* e de *auto-administração*.

03. Pode-se concluir também, do inciso XXII do art. 37, a possibilidade da existência de uma carreira específica e exclusiva para o exercício das atividades da Administração Tributária?

R. Levando-se em conta o que foi afirmado na resposta anterior, *isto só seria possível no contexto de cada um dos entes federativos, considerados isoladamente*. É lícito conceber, todavia, que a legislação federal, a exemplo da Lei 4.320/64 (que disciplina normas orçamentárias e financeiras para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e Distrito Federal), possa estabelecer *normas gerais* em tal sentido, restando a cargo das entidades federadas a *competência suplementar* no sentido de atender a suas peculiaridades. Aplicar-se-ia, no caso, os preceitos constitucionais relativos à *competência concorrente* (arts. 24, I, §§ 1º e 2º; 30, inc. II):

Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:

I – direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico;

.....

§ 1º. No âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais.

§ 2º. A competência da União para legislar sobre normas gerais não exclui a competência suplementar dos Estados.

.....

Art. 30. Compete aos Municípios:

.....

II – suplementar a legislação federal e a estadual no que couber;

Sabendo-se, por outra parte, que as competências legislativas dos Estados e Municípios são atribuídas também ao Distrito Federal, este estaria igualmente incluído na esfera de competências supracitadas.

**Observação importante: Parte-se do pressuposto, aqui, de que a legislação concorrente, em matéria financeira ou tributária, incluiria normas concernentes à “administração tributária”. Isso é facilmente perceptível a partir da observação conceitual do direito financeiro e do direito tributário:**

***Direito Financeiro:*** “...é um ramo autônomo do Direito Público, que estuda os preceitos sobre receita pública em geral, gestão patrimonial, dispêndios dos serviços públicos, *arrecadação tributária*, elaboração orçamentária e tributária, além de toda a escrituração contábil” (CASTRO, Alexandre Barros. Manual de Direito Financeiro e Tributário. Rio: Forense, 2004, p. 15).

***Direito Tributário:*** “...é a disciplina jurídica dos tributos, com o que se abrange *todo o conjunto* de princípios e normas reguladoras da criação, *fiscalização e arrecadação das prestações de natureza pecuniária*” (AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. S. Paulo: Saraiva, 2000, p. 2).

04. Pode-se concluir do comando parcial do inciso XXII do art. 37, quando expressa que as atividades da Administração Tributária são essenciais ao funcionamento do Estado, que tais carreiras específicas e que os servidores que a exercem são inequivocamente carreiras de Estado?

R. Tomando por base o que foi expresso nas considerações iniciais e na questão nº 1 deste trabalho, conclui-se que tais atividades são imprescindíveis ao funcionamento do aparato estatal, bem como à realização dos fins almejados pelo Poder Público. Não há como desvincular, portanto, a administração tributária da esfera das carreiras de Estado. Na medida em que o preceito constitucional reconhece sua “essencialidade”, da mesma forma que autoriza seu enquadramento em “carreiras específicas”, admite implicitamente que o seu quadro de pessoal deve situar-se no plano das “carreiras de Estado”.

05. 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 dizer 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?

R. A questão já foi elucidada no quesito 3, acima. À conta de complementação e de maior objetividade, poder-se-ia acrescentar o seguinte: deve-se entender, a partir do que foi exposto, *que cada ente federativo deve estatuir seu quadro único e específico*. No parecer

esposado, fica patente que a referência, no plural, às “Administrações Tributárias”, incide sobre as esferas de governo consideradas isoladamente.

06. Quando o comando parcial do inciso XXII do art. 37 expressa que as Administrações Tributárias “terão recursos prioritários para a realização de suas atividades”, significa dizer que as Administrações Tributárias das três esferas de governo deverão necessariamente dispor de recursos específicos e exclusivos? E que tais recursos deveriam constar das propostas orçamentárias a partir de 2005?

R. É preciso observar, nas duas indagações, um ponto de relevante importância: o inciso remete o disciplinamento para “lei” ou “convênio”. Ora, de acordo com os efeitos imediatos que produzem no mundo jurídico, as normas constitucionais podem ser de *eficácia plena*, de *eficácia limitada* ou de *eficácia contida*. As normas constitucionais de eficácia plena são auto-aplicáveis, auto-executáveis, bastantes em si, não necessitando de qualquer complementação. As de eficácia contida trazem em seu conteúdo a previsão (cláusula de redutibilidade) de que uma legislação subalterna, inferior, poderá compor o seu significado. Muitas vezes, porém, uma regra prevista na Constituição utiliza as expressões “nos termos da lei”, “na forma da lei”, “a lei disporá”, a “lei regulará” etc. São as chamadas *normas constitucionais de eficácia limitada*, incompletas, não bastantes em si, de eficácia relativa, de integração complementável, ou seja, *normas constitucionais que não são auto-aplicáveis, que dependem de interposta lei (complementar ou ordinária) para gerar seus efeitos*

*principais*. No caso específico, enquanto não sobrevier o disciplinamento legal, não se aplicará o preceito constitucional.

07. Quando o comando parcial do inciso XXII do art. 37 expressa que as Administrações Tributárias “atuarão de forma integrada”, isto significa dizer que as Administrações Tributárias das três esferas de Governo deverão estabelecer uma relação organizacional efetiva, ou quem sabe até mesmo hierárquica?

R. Infelizmente, aplica-se à questão o mesmo raciocínio anterior. A lei é que deverá estabelecer essa forma de atuação integrada. *A priori*, deduz-se que tal relação deverá cingir-se ao compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, nunca a uma subordinação hierárquica, visto que tal propósito atingiria frontalmente o princípio da *autonomia* dos entes federativos quanto a sua capacidade de auto-organização administrativa (vide, igualmente, resposta à questão nº 2).

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

R. Compartilho, no que concerne ao quesito, da opinião do prof. José Afonso da Silva ( Comentário Contextual à Constituição. S. Paulo: Malheiros, 2005, p. 417): “...é mais uma disposição proveniente de emenda constitucional a reduzir a autonomia de unidades federativas, em desrespeito ao disposto no art. 60, § 4º, I. Não se diz para que

serve essa avaliação. Certamente não será avaliar por avaliar, mas com o propósito, no mínimo, de solução dos problemas constatados”.

Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:

.....

§ 4º. Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

I – a forma federativa de Estado;

09.Quando o comando parcial do inciso IV do art. 167 excetua a vedação de vinculação de receitas quando destinadas a “realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212, e se refere expressamente à determinação do art. 37, inciso XXII, isto significa uma imposição, reforçando a questão 5 acima, ou se constitui em simples permissibilidade vinculada ao arbítrio do governante?

R. A regra, na hipótese, é impositiva. O art. 167, que reflete o *princípio da não-afetação da receita*, veda a vinculação de receitas, de um modo geral, mas ressalva as situações em que a vedação não ocorre. A doutrina, de forma ampla, condena a vinculação de receitas, tanto que a não-vinculação se erige em princípio orçamentário. E a técnica do orçamento-programa é a mais refratária à vinculação de receitas. Nessa perspectiva, defende que os recursos sejam livres e à disposição para a realização de obras e serviços, em conformidade com as necessidades existentes e em obediência à escala de prioridades elencadas a partir da análise rigorosa da situação em foco. Entretanto, abriram-se as exceções, tal qual ocorre nas áreas da saúde

e da educação, e o dispositivo *deve* ser cumprido, ainda mais por se tratar de norma constitucional expressa.

Por outro lado, ao se considerar a instituição do plano de cargos e carreiras relativo á administração tributária, nas várias esferas de governo, resta evidente que haverá demandas orçamentárias específicas para a manutenção do serviço e para o desenvolvimento do sistema de atuação integrada previsto no inciso XXII do art. 37.

10.No âmbito das alterações advindas com a EC nº 42/03, como fica a situação da carreira fiscal sob a ótica das “carreiras excluídas de Estado”, tendo em vista o reconhecimento constitucional da Administração Tributária como atividade essencial ao funcionamento do Estado?

R. Faz-se preciso, nesta indagação, partir do *princípio da supremacia da Constituição*. Essa supremacia é que fundamenta a validade das normas infraconstitucionais e requer que todas as situações jurídicas se conformem com os princípios e preceitos da Carta Magna. Tal conformidade com os ditames constitucionais não se exaure apenas com a atuação positiva em relação a eles. Exige mais, pois omitir providências necessárias à aplicação de normas constitucionais constitui também conduta desconforme com o princípio da supremacia (daí a introdução, no ordenamento jurídico nacional, do controle de constitucionalidade *por omissão*).

Sendo assim, qualquer preceito infraconstitucional que entre em rota de colisão com o Texto Maior torna-se inválido, após pronunciamento definitivo sobre sua inconstitucionalidade. Isso se aplica tanto em relação ao corpo original da Constituição quanto no que concerne às Emendas que o reformam.

Por conseguinte, não pode subsistir, na ordem jurídica, lei declarada como contrária a Constituição. Na situação em análise, a partir do reconhecimento constitucional da administração tributária como atividade **essencial** ao funcionamento do Estado, não faz sentido excluir tais atividades do rol das carreiras a ele inerentes.

Sob esta ótica, o espírito da EC 42/03 foi o de estruturar, de forma racional e específica, o funcionamento da administração tributária. Para tanto, não só prega sua organização em todos os níveis federativos, como também prevê os recursos necessários para a sua implantação e posterior aperfeiçoamento, na medida em que determina uma atuação integrada para todas as esferas. O intuito, aqui, é o de gerar um sistema de cooperação, através da partilha de informações, redundando, pois, na maior eficiência do processo de arrecadação e fiscalização tributárias.

João Pessoa, 26 de maio de 2006.

Manoel Alexandre Cavalcante Belo

OAB/PB - 5366