

**FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E NEGÓCIOS DE
SERGIPE – FANESE**

**NÚCLEO DE PÓS-GRADUAÇÃO E EXTENSÃO – NPGE
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO “LATO SENSU”
ESPECIALIZAÇÃO EM AUDITORIA GOVERNAMENTAL E
CONTABILIDADE PÚBLICA**

ROSIMERE DOS SANTOS

**A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA E SEUS AGENTES
FISCAIS**

Aracaju – SE

2009

ROSIMERE SANTOS

**A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA E SEUS AGENTES
FISCAIS**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado ao Núcleo de Pós
Graduação e Extensão – NPGE, da
Faculdade de Administração de
Negócios de Sergipe – FANESE, como
requisito para obtenção do título de
Especialista em Auditoria
Governamental e Contabilidade Pública

Aracaju – Sergipe

2009

ROSIMERE DOS SANTOS

**A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA E SEUS AGENTES
FISCAIS**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Núcleo de Pós Graduação e Extensão – NPGE, da Faculdade de Administração de Negócios de Sergipe – FANESE, como requisito para obtenção do título de Especialista em Auditoria Governamental e Contabilidade Pública.

Nome completo do Avaliador

Nome completo do coordenador de curso

Nome completo da aluna

Aprovada com média:_____

Aracaju (SE),_____de_____de 2009.

RESUMO

A Administração Tributária brasileira é regida pela Constituição Republicana, leis federais e legislações de cada ente político, competindo-lhe o desempenho das funções típicas e essenciais de Estado, com o objetivo de arrecadar tributos para o financiamento dos fins do setor público. A organização das funções e dos cargos tributários deve ser a mais racional possível para o alcance da eficiência administrativa, com o mínimo de custos. Em Sergipe, a organização e a distribuição das atividades tributárias nos cargos privativos dos agentes fiscais apresentam certas contradições que inviabilizam a boa administração, comprometendo a fiscalização e causando, possivelmente, perdas de arrecadação do ICMS, o que exige uma ação político-jurídica do Estado. Deste modo, objetivou-se com esta pesquisa: Analisar as competências e o modo de organização da Administração Tributária do Estado de Sergipe, bem como a disposição dessas atividades privativas nos cargos de agentes fiscais, consubstanciado nos novos fundamentos da Constituição Federal, instituídos com as EC's n. 19/1998 e 42/2003. E para que os objetivos propostos fossem alcançados utilizou-se a técnica de documentação indireta – fonte bibliográfica ou secundária – e seguiu-se o método da abordagem, com ênfase na dedução, admitindo-se assim uma reflexão mais completa. Tendo como fontes utilizadas os textos constitucionais, leis infraconstitucionais, posicionamentos doutrinários, esposados em livros e artigos de revistas e periódicos, e enunciados da jurisprudência brasileira são as fontes secundárias a serem empregadas. Chegou-se a conclusão: A organização das atividades da Administração Tributária e dos cargos de agentes fiscais apresenta incoerências e fragilidades funcionais, o que, certamente, comprometem a fiscalização e a arrecadação dos tributos estaduais, gerando, por vezes, insegurança jurídica na constituição do crédito tributário.

Palavras-chave: Constituição Federal. Administração Tributária. Organização Administrativa. Funções de Estado. Agentes Fiscais.

SUMÁRIO

RESUMO	
1- INTRODUÇÃO	04
2 – RETROSPECTIVA DO ESTADO DE POLICIA AO ESTADO FISCAL	06
3 – A IMPORTÂNCIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA CONTEMPORÂNEA	13
4 – PRINCÍPIOS REGENTES DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA	16
5 – AS COMPETÊNCIAS, ORGANIZAÇÃO E FUNÇÕES DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA ESTADUAL	28
6 – AGENTES FISCAIS ESTADUAIS	36
7- CONSIDERAÇÕES FINAIS	46
ABSTRACT	52

1- INTRODUÇÃO

Ao Estado Democrático de Direito compete o desenvolvimento de diversas funções para a satisfação das necessidades e interesses públicos e a manutenção do próprio setor público, visando à construção da cidadania, da dignidade da pessoa humana e de uma sociedade justa sem desigualdades sociais.

A Administração Tributária e seus agentes fiscais assumem papel relevante no desenvolvimento das ações do Estado¹, exigindo uma auto-organização moderna e racional para a eficiência na execução das atividades. E, nesse sentido, o hodierno artigo científico vem analisar as competências e o modo de organização da Administração Tributária do Estado de Sergipe, bem como a disposição dessas atividades privativas nos cargos de agentes fiscais, consubstanciado nos novos fundamentos da Constituição Federal², instituídos com as EC's n. 19/1998 e 42/2003.

Em Sergipe, a organização e distribuição das atividades tributárias nos cargos privativos dos agentes fiscais apresentam certas contradições que inviabilizam a boa administração, comprometendo a fiscalização e causando, possivelmente, perda de arrecadação de ICMS.

Esta pesquisa tem como técnica a documentação indireta – fonte bibliográfica ou secundária – e segue o método de abordagem, com ênfase na dedução, admitindo-se assim uma reflexão teórica mais completa do seu objeto na busca do aprimoramento do conhecimento e de um prognóstico que possa subsidiar uma nova organização das atividades tributárias estaduais.

¹ Neste trabalho, quando sem adjetivação ou qualificativo, a palavra Estado significa Estado Soberano ou Estado Federal e, quando composta com a expressão Estado-membro, denota unidade da federação.

² No presente trabalho, quando houver menção à Constituição Federal sem especificar o ano de sua promulgação ou outorga, inclusive com outras expressões lingüísticas de mesma significação, trata-se da Carta Magna de 1988.

Enfim, a forma de organização das atividades, as funções e modus operandi dos agentes fiscais da Administração Tributária são algumas das inquietudes que afetam o Estado de Sergipe, gerando inseguranças na constituição do crédito tributário, o que justifica a presente pesquisa.

2 RETROSPECTIVA DO ESTADO DE POLÍCIA AO ESTADO FISCAL

A desestruturação social e os constantes conflitos de interesses individuais e difusos levaram a humanidade, ainda na antigüidade, a buscar formas de organização social, renunciando a plenitude de sua liberdade em favor de um organismo político-jurídico – o Estado – responsável pelo “*bem comum de um certo povo, situado em determinado território*”³.

Diversos são os modelos de organização estatal na história das civilizações. No século XV o desenvolvimento do capitalismo, a formação das cidades com a expansão comercial, delimitando territórios e estabelecendo fronteiras, o renascimento cultural, a reforma católica e, principalmente, a mobilidade dos grupos sociais favoreceram a formação do Estado moderno, que, apesar das influências políticas dos senhores feudais e do clero, romperam com os paradigmas e o *modus* de organização medieval⁴.

O Estado Moderno surge com *status* de absolutista, centralizando todo o poder nas mãos do rei. Todas as pessoas, nessa época, sujeitavam-se à vontade da realeza, inclusive a nobreza e burguesia, sem que os seus atos se submetessem a qualquer controle. Carlos Ari Sundfeld⁵ destaca que ao soberano “cabia editar as leis, julgar os conflitos e administrar os negócios públicos”. O poder do monarca “era fruto da vontade divina⁶”, que detendo a força do exército dispunha das coisas e da liberdade das pessoas em razão do Estado.

Os tributos, que na Idade Média eram exigidos coercitivamente dos vassallos pelos senhores feudais, passaram a ser cobrados indiscriminadamente e

³ DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de Teoria Geral do Estado*. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 107.

⁴ SARONI, Fernando; DARÓS, Vital. *História das Civilizações*. São Paulo: FTD, 1979, v. 2.

⁵ SUNDFELD, Carlos Ari. *Fundamentos de Direito Público*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 35.

⁶ SARONI, Fernando; DARÓS, Vital. Op. cit., p. 10, nota 4.

de forma desenfreada⁷ pela realeza. Em oposição a essa realidade, concedia-se à nobreza, detentora do poder político sobre camponeses, e à burguesia, retentora do capital, a prerrogativa de imunidade tributária. O privilégio fiscal às castas, há pouco suplantado do cenário brasileiro⁸, era assegurado à custa da alta tributação sobre as atividades dos pobres e miseráveis. Na verdade, como mostra Carlos Ari Sundfeld⁹:

O Estado exercia, em relação aos indivíduos, um poder de polícia. Daí referirem-se os autores, para identificar o Estado da época, ao Estado-Polícia, que impunha, de modo ilimitado, quaisquer obrigações e restrições às atividades dos particulares. Em consequência, inexistiam direitos individuais contra o Estado [...].

O Estado de polícia se caracterizava pela intervenção de ordem política, econômica e social na vida dos particulares, sem que estes pudessem impugnar os atos do soberano, dado que ele não se submetia à ordem jurídica estabelecida. Os súditos eram despojados de direitos, uma vez que inexistiam garantias à liberdade, à propriedade, à cidadania, à dignidade humana. Somente obrigações, restrições e coerções assistiam aos indivíduos. O Estado de polícia tinha como pressuposto o aumento da arrecadação e a “centralização da fiscalidade na pessoa do soberano”¹⁰.

Nesse período não havia regras de direito público, até porque vigia somente o *jus civile*. Ademais, não existia um efetivo controle sobre os recursos arrecadados pelo fisco e sobre a despesa do reino, quanto menos uma preocupação com justiça fiscal. O patrimônio do monarca se confundia com o patrimônio do Estado, posto que soberano e Estado se fundiam na mesma pessoa. Maria Sylvia Z. Di Pietro¹¹ enfatiza que para:

[...] combater esse poder absoluto do príncipe, elaborou-se a teoria do fisco, em consonância com a qual o patrimônio público não pertencia nem ao príncipe nem ao Estado, mas ao Fisco, que teria personalidade de direito privado, diversa da personalidade do Estado, [...] com poderes de mando, de império.

A teoria do fisco adotada no Estado moderno foi uma forma de limitação do poder do monarca, posto que fundada na separação do patrimônio privado do monarca do patrimônio do Estado, atribuía ao fisco os bens do Estado. Ora, sendo o

⁷ DALLARI, Dalmo de Abreu. Op. cit., p. 70, nota 3.

⁸ TORRES, Ricardo Lobo. *A idéia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991, p. 99.

⁹ SUNDFELD, Carlos Ari. Op cit., p. 34, nota 5.

¹⁰ TORRES, Ricardo Lobo. Op cit., p. 1, nota 8.

¹¹ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2005, p. 30.

fisco pessoa jurídica de direito privado, os particulares passaram a responsabilizá-lo pelos abusos nas cobranças dos tributos e pelos danos que lhes eram causados, com base no direito privado.

Muito embora ainda distante da organização administrativa e do patamar político-jurídico conquistado na atualidade, a teoria do fisco veio cancelar o direito de defesa dos indivíduos em face do Estado e veio revelar que as atividades da Administração Tributária são funções intrínsecas e essenciais ao Estado desde o século XV. Mais tarde, eis que surge o Direito Administrativo como uma das primeiras ciências de Direito Público, o qual incorporava o Direito Financeiro e este, por sua vez, o Direito Tributário.

A tributação no Estado moderno era escorchante. Os tributos que inicialmente eram cobrados com eventualidade passaram a ser exigidos em caráter permanente “com base na riqueza e na capacidade contributiva”¹² individual, como instrumento de financiamento das despesas da monarquia nacionalista, provocando em consequência grandes conflitos e revoluções sociais.

Na colônia brasileira, a situação não era diferente, movimentos como a Inconfidência Mineira contra abusos da Coroa portuguesa começaram a se expandir, até porque o interesse de Portugal se resumia em extrair, ao máximo, recursos e riquezas brasileiras para o enriquecimento da Coroa. Nessa perspectiva, Ivone Rotta Pereira¹³ salienta que:

Os tributos eram pagos em espécies e recolhidos por servidores especiais da Coroa, ou pelos contratadores de impostos, a quem o rei arrendava as imposições, a fim de reduzir o custo de sua arrecadação e controle. Nessa época mesmo em Portugal, não havia uma organização dos serviços tributários e, na impossibilidade de controlar a arrecadação, novos impostos eram criados.

Na Inglaterra grandes revoluções despontaram, resultando avanços político-jurídicos, dentre os quais: a *Magna Carta* de 1215¹⁴, que passou a assegurar privilégios aos barões e direitos aos homens livres; a *Petition of Rights* de 1628, dirigida ao monarca pelo parlamento, exigindo a efetivação dos direitos e liberdades

¹² TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit., p. 98, nota 8.

¹³ PEREIRA, Ivone Rotta. *A Tributação na História do Brasil*. São Paulo: Moderna, 1999, p. 17.

¹⁴ BIBLIOTECA VIRTUAL DE DIREITOS HUMANOS. *Documentos*. Disponível em: <http://www.direitoshumanos.usp.br/counter/Doc_Histo/Doc_historic.html>. Acesso em: 15 jun. 2008.

conquistados pela *Magna Carta*; a *Bill of Rights* de 1688, que firmara a supremacia do parlamento inglês, submetendo as decisões do Estado a este poder¹⁵.

Com a ascensão da burguesia e sua representação no parlamento, a complexidade das atividades mercantis, as oposições em face do fisco, entre outros acontecimentos; nações economicamente mais avançadas passaram a criar órgãos administrativos, instituir normas de direito público e organizar a administração fiscal, na busca de um equilíbrio financeiro, contudo, numa ótica meramente fiscal. Nesse toar, Ricardo Lobo Torres¹⁶ destaca que:

[...] A administração fiscal, em consequência, assume papel de relevo com a criação de novos órgãos e o desenvolvimento das técnicas de arrecadação, contabilidade e controle das contas. Em Portugal cria-se, em 1761, o Erário Real, que centraliza e especializa a arrecadação, a fiscalização e o julgamento das causas fiscais [...].

A Lei portuguesa de 22 de dezembro de 1761¹⁷, criada no reinado de D. José I, que instituiu o Erário Real ou Tesouro Real, atribuía a este órgão a responsabilidade pelo controle das entradas de rendas e saídas de fundos que se destinavam à cobertura das despesas do reino, visando, sobremaneira, a evitar a dispersão existente nas cobranças e nas contas públicas. A fiscalização sobre as rendas do Estado era ineficiente e ineficaz, permitindo, em consequência, a sonegação de tributos e o enriquecimento de oficiais do fisco¹⁸.

As regras embrionárias do Direito Público português consistiam numa clara regulamentação das finanças públicas, promovendo, com pioneirismo, a organização da Administração Tributária e o aperfeiçoamento das técnicas de fiscalização e arrecadação dos tributos, com o objetivo de garantir a sustentação dos interesses e deveres da metrópole.

Mais tarde, sufocados pelo absolutismo e fundados nas idéias de liberdade e igualdade entre os homens, propagadas pelo iluminismo, com total apoio e participação da burguesia, deflagraram-se novas revoluções burguesas - inglesa e

¹⁵ SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 152-3.

¹⁶ TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit, p. 52, nota 8.

¹⁷ PORTUGAL. *Coleção da Legislação Portuguesa*: Lei de 22 de dezembro de 1761. Disponível em: <http://www.iuslusitaniae.fcsh.unl.pt/verlivro.php?id_parte=105&id_obra=73>. Acesso em: 06 ago. 2008.

¹⁸ Idem. *Erário Régio de Portugal (1761-1832)*. Disponível em: <<http://www.tcontas.pt/pt/apresenta/historia/tc1761-1832.shtm>>. Acesso em: 6 ago. 2008.

francesa – rompendo-se com o absolutismo e dando vazão ao constitucionalismo. Nasce então o Estado de Direito, edificado na supremacia da Constituição, na separação dos poderes e na superioridade das leis – limitando o poder do Estado – e no reconhecimento e garantia dos direitos do homem. Para Paulo Bonavides¹⁹:

[...] a premissa capital do Estado Moderno é a conversão do Estado absoluto no Estado constitucional; o poder já não é de pessoas, mas de leis. São as leis, e não as personalidades, que governam o ordenamento social e político. A legalidade é a máxima de valor supremo com toda energia no texto dos Códigos e das Constituições.

O Estado de Direito pressupõe a legalidade dos atos e a limitação do poder do Estado pelo Direito, tendo com fundamento jurídico máximo a Constituição. É com a Revolução Francesa, amparada no lema *liberté, égalité e fraternité*, que decorre o Estado de Direito, dando novo sentido ao princípio da legalidade. Com a nova ideologia política, tanto as atividades dos particulares, quanto às do poder público passaram a se subordinar à ordem jurídica preexistente.

Nessa fase histórica, direitos outrora reclamados pela burguesia foram politicamente reconhecidos. A Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789, pioneira na história das civilizações, assegurava o direito à liberdade, segurança, igualdade, propriedade, livre iniciativa e pagamento de tributos somente quando destinados à utilidade geral. Para Roque Antonio Carrazza²⁰:

No Estado de Direito o Legislativo detém a exclusividade de editar normas jurídicas que fazem nascer, para todas as pessoas, deveres e obrigações, que lhes restringem ou condicionam a liberdade. Também o Poder Público limita seu agir com tais normas, subordinando-se, assim, à ordem jurídica e passando a revestir, a um tempo, a condição de *autor* e de *sujeito de direito*.

Com o Estado de Direito, alicerçada pelo capitalismo e liberalismo, substituiu-se o Estado de polícia pelo Estado fiscal e o tributo incidente sobre o trabalho e o patrimônio dos particulares passou a ser a fonte principal da receita pública que dava sustentação aos fins do Estado. O liberalismo, idealizador da livre iniciativa, permitia o acúmulo do lucro e o crescimento das atividades mercantis e da

¹⁹ BONAVIDES, Paulo. *Teoria do Estado*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 37.

²⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 239.

economia, garantindo assim a arrecadação pelo fisco para o atendimento dos objetivos e necessidades da máquina estatal. Ricardo Logo Torres²¹ elucida que:

O que caracteriza o surgimento do Estado Fiscal [...] é o novo perfil da receita pública, que passou a se fundar nos empréstimos, autorizados e garantidos pelo Legislativo, e principalmente nos tributos – ingressos derivados do trabalho e do patrimônio do contribuinte –, ao revés de se apoiar nos ingressos originários do patrimônio do príncipe.

[...] Só o capitalismo resolveu a crise financeira dos Estados, pois garantiu os empréstimos com a receita de impostos e permitiu o aumento da arrecadação através do aperfeiçoamento da máquina burocrática, da extinção dos privilégios e isenções do antigo regime e da reforma dos sistemas tributários, estas últimas favorecidas pelos novos instrumentos jurídicos criados pela burguesia, como as sociedades anônimas [...]. Com o Estado Fiscal se aperfeiçoam os orçamentos públicos, substitui-se a tributação do campesinato pela dos indivíduos, minimiza-se a intervenção estatal [...].

A nova conjuntura jurídico-econômica inaugurada com o Estado fiscal veio não só limitar o poder de intervenção do Estado na liberdade individual, como também instituir regras financeiras para o equilíbrio das contas públicas. Com o Estado fiscal aperfeiçoaram os orçamentos públicos, estabelecendo estimativa de receita e fixando gastos a realizar, organizaram os órgãos fiscais e buscaram promover a justiça fiscal na tributação dos rendimentos do trabalho e da produção de bens e serviços. José Casalta Nabais²² descreve que ao longo da evolução duas espécies de Estado fiscal podem ser identificadas:

[...] o **estado fiscal liberal**, movido pela preocupação de neutralidade econômica e social, e o **estado fiscal social** economicamente interventor e socialmente conformador. O **primeiro**, pretendendo ser um estado mínimo, assentava numa tributação limitada – a necessária para satisfazer as despesas estritamente decorrentes do funcionamento da máquina administrativa do estado, que devia ser tão pequena quanto possível. O **segundo**, movido por preocupações de funcionamento global da sociedade e da economia, tem por base uma tributação alargada – a exigida pela estrutura estadual correspondente (destacamos).

No Brasil, em pleno Estado moderno liberal, promulgou-se a Constituição de 1824²³ com características típicas do Estado fiscal. O inciso X do artigo 15 da referida Constituição atribuía à Assembléia Geral o dever de “Fixar annualmente as despesas publicas, e repartir a contribuição directa” e o inciso I do artigo 36 conferia,

²¹ TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit., p. 97, nota 8.

²² NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Almedina, 2004, p. 194.

²³ BRASIL. Presidência da República. *Constituição Política do Império do Brazil de 1824*. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao24.htm>. Acesso em: 14 ago. 2008.

privativamente, a iniciativa sobre impostos à Câmara dos Deputados. Não obstante, não havia uma clara delimitação constitucional sobre matéria tributária.

Somente em meados do século XX, já no Estado contemporâneo, conforme anotam Misabel A M Derzi e Sacha C N Coêlho²⁴, é que se tornou “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”.

Foi em 25 de outubro de 1966, com o Código Tributário Nacional, que se definiu tributos e suas espécies e estabeleceram as normas gerais sobre os principais institutos do Direito Tributário brasileiro, reforçando em suas entrelinhas a manutenção do Estado fiscal, embora com finalidade social. Mais tarde, com a promulgação da Carta de Outubro um capítulo foi reservado ao sistema tributário nacional, consolidando não só uma política fiscal voltada à eficiência na fiscalização e arrecadação, mas também à observância dos direitos fundamentais dos cidadãos-contribuintes, limitando, sobremaneira, o poder de tributar do Estado.

Numa breve análise ao contexto histórico, pode-se afirmar que o Estado fiscal contemporâneo brasileiro tem característica social-participativa, com a missão de promover uma política de cumprimento voluntário das obrigações tributárias, para satisfação das necessidades financeiras do Estado. A função social é distintivo fundamental, assistindo ao Estado não só a prerrogativa de cobrar tributos, mas também de intervir na propriedade e no domínio econômico, como forma de garantir a oferta de bens e serviços qualitativos e essenciais à coletividade.

Enfim, os tributos que são pagos em conformidade com os preceitos estatuídos na Constituição Federal e na Lei n. 5.172/1966 (CTN), representam, indiscutivelmente, um preço para a garantia da liberdade de uma sociedade democraticamente organizada, que tem como fundamentos a cidadania, dignidade e solidariedade humana, justiça fiscal e social e erradicação da pobreza, marginalidade e desigualdades sociais e regionais.

²⁴ DERZI, Misabel Abreu Machado; COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *A Importância da Administração Tributária no Estado Democrático de Direito* – análise da Emenda Constitucional n. 42/2003.

3 A IMPORTÂNCIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA CONTEMPORÂNEA

Juridicamente, as pessoas naturais inseridas numa certa área territorial precedem ao Estado, posto que este surge ou se renova com a instalação de uma ordem jurídica interna, promulgada ou outorgada, conforme os ideais, grau de liberdade e vontade do seu povo. O tipo de Estado, democrático ou despótico, depende da capacidade de organização dos indivíduos e da força política social.

Os Estados democráticos de direito, frutos da luta e participação popular, têm a função primordial de organizar a máquina estatal e de regular a vida das pessoas para o convívio social, assegurando direitos e garantias fundamentais individuais, coletivos e sociais. Esses direitos e garantias são inúmeros. A própria Constituição Federal se encarrega de enunciá-los no seu Título II, deixando claro que outros podem ser incorporados ou reconhecidos quando condizentes com o regime democrático, princípios constitucionais e tratados internacionais ratificados pela República Federativa do Brasil (art. 5º, § 1º).

A República Federativa do Brasil tem como fundamento a cidadania, a dignidade da pessoa humana e os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa, entre outros, cumprindo a este Estado Democrático de Direito, conseqüentemente, a oferta dos meios e dos instrumentos necessários à concretização satisfatória destas diretrizes constitucionais.

A organização e manutenção dos órgãos públicos, a realização de obras e a oferta de bens e serviços para atender aos fundamentos da ordem constitucional brasileira demandam recursos públicos, o que, por conseguinte, representam custos financeiros para o próprio titular do poder, o qual confiou ao Estado o gerenciamento dos seus interesses e necessidades. Assim sendo, a Carta Magna outorgou competências aos entes políticos para instituírem tributos e para exigirem dos

cidadãos-contribuintes o seu devido pagamento, exatamente, com vistas ao financiamento da despesa pública. Nessa perspectiva, José M. Conti²⁵ destaca que:

Um meio pelo qual os Estados obtêm os recursos necessários à manutenção de suas atividades é a tributação. Pela tributação o Estado exige, coercitivamente, o pagamento de determinadas quantias pelos membros da sociedade com o objetivo de arrecadar o necessário para o financiamento dos seus gastos.

Sendo a tributação importante forma de arrecadação de recursos por parte do Estado, necessário se torna estabelecer o modo pelo qual se vai exercer este poder de tributar.

Os tributos que se impõem sobre o patrimônio, rendimentos e atividades econômicas (art. 145, §1º, CF) dos indivíduos e das instituições com atuação mercantil no território nacional são a principal fonte de recurso financeiro do Estado. E de modo a conciliar o interesse público com os direitos e garantias fundamentais do homem, sem abusos ou privilégios, a Carta da República estabeleceu princípios e regras que devem nortear as atividades da Administração Tributária, que para Vicente Kleber de M Oliveira²⁶ é uma:

[...] das mais relevantes atividades que compõem a Administração Pública [...], sobretudo levando-se em conta que as receitas públicas, não obstante a importância das receitas originárias, isto é, aquelas que são provenientes do próprio patrimônio do Estado, são as receitas derivadas, ou seja, aquelas que advêm do patrimônio dos particulares, através da cobrança de tributos, as que têm um maior grau de importância.

Na organização político-administrativa da República Federativa do Brasil diversas competências são confiadas à União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios, com o propósito de atingir os fundamentos do Estado Democrático de Direito. Nesse diapasão, destaca-se, em especial, a atividade tributária, compreendida pela tributação sobre as riquezas adquiridas ou auferidas pelos particulares, fiscalização dos indícios e fatos jurídicos de mesma natureza e lançamento, constituição, cobrança e controle dos créditos devidos ao Erário.

As atividades tributárias são cogentes e essenciais ao funcionamento do Estado, uma vez que é, basicamente, por meio do produto resultante do seu exercício que se financiam as atividades estatais desenvolvidas pelos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário e pelo Ministério Público e Tribunais de Contas.

²⁵ CONTI, José Maurício. *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*. São Paulo: Dialética, 1997, p. 11.

²⁶ OLIVEIRA, Vicente Kleber de Melo. *Direito Tributário: sistema tributário nacional*. Belo Horizonte: Del Rey, 2001, p. 559.

As competências tributárias, outorgadas ao legislador ordinário, objetivam a arrecadação dos tributos para o financiamento dos programas de políticas públicas, voltados à oferta de bens e serviços de interesse público, visando ao bem-estar da coletividade. O agenciamento dos serviços estatais necessita de recursos financeiros, sendo estes garantidos pelos cidadãos-contribuintes, mediante ações fiscalizadoras desenvolvidas pelos agentes da Administração Tributária.

A normatização, a orientação ao contribuinte, a fiscalização sobre o patrimônio, rendimentos e atividades econômicas e a arrecadação são os pilares da Administração Tributária, imprescindíveis ao Estado, que alicerçados nos princípios e regras de Direito Público só vêm prestigiar o aperfeiçoamento da democracia.

4 PRINCÍPIOS REGENTES DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

A Administração Tributária brasileira possui prerrogativas e limitações impostas pela Constituição. As prerrogativas visam assegurar a presunção de legitimidade, coercibilidade e auto-executoriedade²⁷ dos atos dos órgãos tributários na execução de suas atividades, colocando o Estado numa posição de supremacia diante do particular. As limitações visam conter as ações do Estado-Administração à vontade da lei em defesa dos direitos e liberdades individuais e coletivas.

Essas prerrogativas e sujeições decorrem dos princípios e regras de Direito Público. Na dialética jurídica regras e princípios são considerados espécies da norma. As normas são significados jurídicos construídos pelo hermeneuta a partir dos textos legais, segundo métodos científicos de interpretação. Para Humberto Ávila²⁸:

As regras são normas imediatamente descritas, primariamente retrospectivas e com pretensão de decidibilidade e abrangência, para cuja aplicação se exige a avaliação da correspondência, sempre centrada na finalidade que lhe dá suporte ou nos princípios que lhe são axiologicamente sobrejacentes, entre a construção conceitual da descrição normativa e a construção conceitual dos fatos.

Os princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementariedade e de parcialidade, para cuja aplicação se demanda uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção.

Os princípios são diretrizes fundantes e dinamizadoras das ciências jurídicas. Todos os princípios de Direito Público são relevantes e imperativos à Administração Tributária. Assim sendo, os atos dos agentes fiscais somente são legítimos e juridicamente válidos quando harmônicos com os princípios constitucionais. E, neste particular, passamos a destacar alguns desses princípios:

²⁷ A presunção de legitimidade dos atos administrativos decorre da "presunção de que nasceram em conformidade com as devidas normas legais",

²⁸ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios*. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 70.

a) Princípio da indelegabilidade da competência tributária

A competência tributária, como ensina Roque Antonio Carrazza²⁹, consiste na “possibilidade de criar, *in abstracto*, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidências, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas”. Somente o legislador ordinário do respectivo ente político tem aptidão para instituir ou majorar tributos, definindo seus elementos característicos.

A Constituição não expressa tal assertiva. No entanto, implicitamente se verifica que a competência tributária é indelegável a outra pessoa jurídica de direito público ou privado. O que não se pode afirmar quanto à capacidade ativa para arrecadar e fiscalizar tributos. E, nesse particular o CTN³⁰ estabelece que:

Art. 7º A **competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar** leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição.[...]

Art. 8º O **não-exercício da competência tributária não a defere a pessoa jurídica de direito público diversa daquela a que a Constituição a tenha atribuído.**

A propósito, Ricardo Abdul Nour citado em nota de rodapé por Reginaldo de França³¹ assevera que:

A competência tributária é o resultado da outorga de uma autorização soberana constitucional para exercer aptidões que, por sua vez, devem obedecer às circunstâncias limitativas dos princípios, direitos e garantias que o Texto Magno cuidou de assegurar aos contribuintes. A fiscalização só pode ser feita por autoridade administrativa credenciada para o ato, com respaldo dos requisitos legais procedimentais, em prol de um procedimento vinculado encadeado por atos administrativos tributários porvindouros da pessoa política tributante.

Portanto, a competência tributária não é delegável a nenhum outro ente tributante ou pessoa jurídica diversa do conferido pela Carta Suprema, permitindo-se, contudo, mesmo assim após o esgotamento da competência do legislador ordinário

²⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. Op. cit., p. 471, nota 20.

³⁰ BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 20 ago. 2008.

³¹ FRANÇA, Reginaldo de. *Fiscalização Tributária: prerrogativas & limites*. Curitiba: Juruá, 2003, p. 50.

– instituição do tributo –, a transferência da capacidade ativa a terceiros para fiscalizar, homologar e lançar, notificar contribuinte e arrecadar os créditos tributários.

b) Princípio da territorialidade da tributação

Os entes constitucionais são política, administrativa e economicamente autônomos. Nesse sentido, observada a competência tributária e os princípios regentes da Carta da República, especialmente, o princípio federativo, cumpre a cada um deles instituir seus tributos e procedimentos, cuja esfera de abrangência da norma se estende tão-somente até o limite territorial da União, Estado-membro, Distrito Federal ou Município. E é com esse mesmo entendimento que Paulo de Barros Carvalho³² realça: “poder vinculante de uma lei ensejará os efeitos jurídicos de estilo até os limites geográficos da pessoa política que a editou”.

Desse modo, as leis que instituem ou majoram tributos ou criam obrigações instrumentais a eles correlacionadas, por iniciativa de determinado ente tributante, somente geram direitos ou obrigações para os cidadãos-contribuintes que possuam patrimônio, auferam rendimentos ou desenvolvam atividades econômicas dentro dos limites geográficos do respectivo ente.

c) Princípio da legalidade tributária

O constituinte originário cravou no inciso II do artigo 5º da Carta-cidadã que ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei, processada e aprovada pelo parlamento com representação popular. Assim o princípio da legalidade desabrochou como fundamento nuclear delimitador dos direitos, deveres e obrigações individuais e, ao mesmo tempo, dos direitos e deveres do Estado para com os particulares, individual e coletivamente.

³² CARVALHO, Paulo de B. *Curso de Direito Tributário*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 167.

Para Roque Antonio Carrazza³³ o enunciado constitucional do inciso II do artigo 5º consiste num “dogma fundamental, que impede que o Estado aja com arbítrio em suas relações com o indivíduo, que, afinal, tem o direito de fazer tudo quanto a lei não lhe proíbe, nos termos do clássico brocardo: *cuique facese licet nisi quid iure prohibetur*”³⁴.

Somente a lei, emanada dos órgãos de representação popular e elaborada em conformidade com as regras do processo legislativo, conferidas pelos artigos 59 a 69 da Constituição da República Federativa do Brasil, pode restringir direitos e criar obrigações para os cidadãos-contribuintes. A lei formal³⁵ é um comando impessoal, abstrato e geral que inova a ordem jurídica, com a qual devem se conformar todos os atos públicos.

O Poder Público, diferentemente do particular, só pode agir *secundum legem* e nunca *contra legem* ou *praeter legem*. A legalidade da Administração Pública é regida pelo *caput* do artigo 37 da *Lex Major*, a qual impõe que toda ação do Estado deve se curvar estritamente à expressão normativa da lei, ou seja, do Direito. Dessa feita, os atos administrativos aquém ou acima dos limites autorizados pela lei formal ensejam nulidade e responsabilidade administrativa, cível e penal do agente público.

Não obstante, além da legalidade genérica (art. 5º, II) cumpre a Administração Tributária observância à estrita legalidade disposta no *caput* do artigo 37 e no inciso I do artigo 150 da Carta de Outubro. Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho³⁶ a estrita legalidade se traduz na expressão de que “qualquer das pessoas de direito constitucional interno somente poderá instituir tributos, isto é, descrever a regra-matriz de incidência, ou aumentar os existentes, majorando a base de cálculo ou a alíquota, mediante a expedição de lei”.

Enfim, os tributos somente são instituídos ou majorados e, em consequência, devidos aos cidadãos-contribuintes, quando decorrentes de lei formal

³³ CARRAZZA, Roque Antonio. Op. cit., p. 241, nota 20.

³⁴ A expressão “*Cuique facese licet nisi quid iure prohibetur*” que dizer que “É permitido a cada um fazer o que a lei (o direito) não proíbe” (VALLE, Gabriel. *Dicionário latim-português*. São Paulo: IOB-Thomson, 2004, p. 126)

³⁵ Lei formal é o ato legislativo em abstrato, geral e impessoal que inova a ordem jurídica e se origina do Poder Legislativo, segundo os trâmites processuais descritos nos termos dos artigos 59 a 69 da Constituição.

³⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., p. 158, nota 33.

que defina todos seus elementos característicos. Outrossim, o *modus operandi* da Administração Tributária, concedendo ou restringindo direitos e impondo obrigações instrumentais, só tem legitimidade quando autorizado por esta espécie de comando normativo e em total harmonia com a impessoalidade, moralidade, publicidade, eficiência e tantos outros princípios.

d) Princípio da vinculação da tributação

Os atos administrativos, quanto à liberdade de ação, são classificados em discricionários e vinculados. À luz do artigo 3º e do parágrafo único do artigo 142 do CTN se pode afirmar, sem sombra de dúvidas, que tributo é uma prestação pecuniária compulsória, que não constitui sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

A vinculação da tributação à lei é consequência direta e imediata do princípio da legalidade. No entanto, há de se ressaltar que nem todas as atividades da Administração Tributária são vinculadas, posto que muitas obrigações fazendárias, reconhecidamente impostas em lei ao cidadão-contribuinte, dependem de um juízo de conveniência ou oportunidade, em observância ao princípio da razoabilidade e proporcionalidade.

Destarte, as atividades administrativas inerentes ao lançamento e à cobrança do crédito tributário, entre outras, são plenamente vinculadas, reservando-se à Administração Tributária um elenco de atividades instrumentais, que por serem previstas com certa margem de liberdade, admitem o emprego da discricionariedade.

e) Princípio da vinculação dos recursos orçamentários

A Carta da República adotou como regra geral a não-afetação dos recursos orçamentários proveniente de impostos a órgão público, fundo ou despesa (art. 167, IV, parte inicial), até porque se confere autonomia aos entes

constitucionais para se auto-organizarem político-administrativamente e estabelecerem seus próprios programas de políticas públicas, visando alcançar os fins do Estado.

O constituinte derivado, por meio da EC n. 42, de 19 de dezembro de 2003, considerando a necessidade e importância de abrigar maior investimento público na modernização da Administração Tributária e na profissionalização dos seus agentes, excepcionou a regra da não-afetação, autorizando a vinculação de recurso público para o custeio da função tributária, como outrora houvera feito para educação e saúde, consoante se verifica do IV do artigo 167:

Art. 167. São **vedados**:[...]

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**, [...];

A afetação dos recursos arrecadados com impostos, a que se refere o inciso IV do art. 167 da Lei Fundamental, veio reforçar a essencialidade da Administração Tributária e dos seus agentes no Estado Democrático de Direito, coadunando-se desse modo com o que o dispõe o inciso XXII do artigo 37:

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** [...].

A afetação dos recursos, nessa situação, é plenamente constitucional. Todavia, vale ressaltar que ao versar sobre a educação e saúde a própria Constituição fixou o percentual orçamentário mínimo de vinculação e estabeleceu responsabilidades pelo seu descumprimento, não o tenha feito para as atividades tributárias, delegando, assim, tal competência ao legislador ordinário. E, nessa perspectiva, Misabel Abreu M. Derzi e Sacha Calmon N. Coêlho³⁷ enfatizam que:

[...] 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

³⁷ DERZI, Misabel Abreu Machado; COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Op. cit., p. 48, nota 24.

Administração fazendária. Inexistem apenas os critérios mínimos para se aferir a suficiência da vinculação feita.

Outrossim, numa análise à EC n. 42/2003, Juarez Freitas³⁸ acrescenta:

O inciso IV do art. 167, combinado com a parte final do citado inciso XXII do art. 37, ambos da CF, **asseguram às Administrações Tributárias** da União, dos Estados e dos Municípios, pela via da “vinculação de receita de impostos”, a **destinação orçamentária de “recursos prioritários para a realização de suas atividades”**. É como se a Administração de tributos passasse a desfrutar de fonte orçamentária específica, **destinada a cobrir o custeio, inclusive salarial e previdenciário, da estrutura afeita à fiscalização tributária**. Como o **poder de tributar nada seria sem um eficiente poder de fiscalizar**, o legislador **houve por bem garantir à federação**, em todas as suas instâncias, uma **Administração Tributária independente não só do ponto de vista funcional**, mas, também, **do ponto de vista econômico-financeiro**. [...] Com efeito, se a Administração de tributos não gozasse de independência quanto às dotações orçamentárias, aquela outra independência, a de natureza funcional, seria, em todos os sentidos, vã, dado que o livre manejo das verbas de custeio corrói qualquer autonomia estatutária fundada em abstratas prescrições. (destacamos)

Destarte, os comandos constitucionais vinculam efetivamente o legislador ordinário, o que lhe infere dispensar o percentual orçamentário mínimo necessário para o incremento de recursos em programas de qualidade, produtividade, treinamento e desenvolvimento dos agentes fiscais, bem como na modernização, aparelhamento e racionalização das atividades tributárias (art. 39, § 7º), com o propósito de melhorar os índices de eficiência, eficácia e efetividade da Administração Tributária, promover a justiça fiscal e assegurar o funcionamento profícuo do Estado.

f) Princípio da precedência das atividades tributárias

O constituinte originário estabeleceu que a Administração Tributária e seus agentes fiscais, no âmbito de suas competência e circunscrição, têm precedência sobre os demais setores administrativos, delegando ao legislador ordinário os efeitos da norma (art. 37, XVIII, CF). A norma é de eficácia contida,

³⁸ FREITAS, Juarez. Emenda Constitucional 42/03, arts. 37, inciso XXII, e 167, inciso IV. Disponível em: <http://www.sindsefaz.org.br/parecer_professor_juarez_freitas.htm>. Acesso em: 15 jan. 2007, p. 27.

tendo dessa feita sua aplicabilidade imediata. Para Regis F de Oliveira³⁹, em razão dessa premissa, a "lei que sobrevier somente poderá prestigiar a fiscalização fazendária em detrimento de todos os outros setores da Administração Pública".

A técnica legislativa empregada no dispositivo não revela com clareza e sagacidade a intenção do constituinte. A doutrina e jurisprudência, por sua vez, pouco têm se debruçado em torno do preceituado inciso XVIII do artigo 37. E, tudo isso, associado à omissão legislativa, tem repercutido na inaplicabilidade ou falta de praticidade do referido princípio.

Manoel Gonçalves Ferreira in Regis F de Oliveira⁴⁰ comenta que "só se pode entender este preceito no sentido de que o exercício das atribuições da administração fazendária – leia-se o exercício de sua atividade fiscalizatória – têm precedência à de outro setor da administração pública". Misabel Abreu M Derzi e Sacha Calmon N Coêlho (2007)⁴¹, por sua vez, destacam que a precedência aludida no preceito constitucional é de ordem meramente funcional na fiscalização tributária a fatos, pessoas e coisas, considerada a essencialidade dessa função para o Estado.

O princípio jurídico-constitucional tem sido reproduzido, na íntegra, em legislações que versam sobre regime jurídico⁴² dos agentes fiscais estaduais e em leis orgânicas de entes constitucionais. No entanto, esses arcabouços legais nada têm acrescentado acerca do real alcance e significado deste princípio para a dinâmica da Administração Tributária.

Conseqüentemente, por serem as atividades da Administração Tributária estritamente essenciais ao funcionamento da máquina estatal, o seu desempenho exige, além da autonomia e independência funcional e do emprego dos recursos e instrumentos necessários, a garantia do direito de primazia à investigação naquilo que compete privativamente a seus agentes fiscais em relação aos demais servidores e órgãos administrativos.

³⁹ OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Servidores Públicos*. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 85.

⁴⁰ Ibidem, p. 85.

⁴¹ DERZI, Misabel Abreu Machado; COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Op. cit., nota 24.

⁴² De forma ilustrativa, citam-se algumas leis de organização de carreira fiscal que estabelecem o princípio da precedência na Administração Tributária: LC n. 92, de 05 de julho de 2002, do Estado do Paraná (art. 3º); Lei n. 1.702, de 26 de janeiro de 2006, do Estado do Acre (art. 16); Lei n. 1.609, de 23 de setembro de 2005, do Estado do Tocantins (art. 1º, § 2º). Outrossim, tal princípio é destacado nas Leis Orgânicas dos Municípios de Cuiabá-MT (art. 49, XVIII), Laguna-SC (art. 12, XX) etc.

g) Princípio da eficiência tributária

O princípio da eficiência da Administração Pública, consolidado com a EC n. 19, de 4 de julho de 1998, é visto por Maria Sylvia Z. Di Pietro⁴³ sob duas óticas jurídicas bem distintas:

[...] em relação ao **modo de atuação do agente público**, do qual se espera o melhor desempenho possível de suas atribuições, para lograr os melhores resultados; e em relação ao **modo de organizar, estruturar, disciplinar a Administração Pública**, também com o mesmo objetivo de alcançar os melhores resultados na prestação do serviço público. (destaques da autora)

A busca por melhores resultados – quantitativos e qualitativos – na execução das atividades é o norte da função tributária. Não obstante, há de se revelar que nem sempre a Administração Tributária dispõe de organização, do regramento jurídico ideal e dos recursos – materiais e humanos – mínimos necessários para uma atuação eficiente, eficaz e efetiva. Neste aspecto, considera-se fundamental não apenas a capacitação permanente de seus agentes, mas também a modernização das ações, aparelhamento das unidades administrativas e racionalização das atividades tributárias em carreira única e específica.

A eficiência, eficácia e efetividade das funções da Administração Tributária da União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios são fundamentos da Constituição Federal, explicitados pela EC n. 19/1998 e pela EC n. 42/2003, sendo, inclusive, objeto de avaliação e controle pelo Senado Federal. O inciso XV do artigo 52, muito embora ainda lhe falte regulamentação, atribui ao Senado o dever de avaliar periodicamente a funcionalidade do sistema tributário da nação, não só nos aspectos econômicos, mas também administrativo e funcional.

Art. 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 e do Distrito Federal e dos Municípios.

Assim sendo, a vinculação dos recursos orçamentários, a modernização das ações, a racionalização das atividades funcionais em carreira única e específica, a capacitação qualitativa e permanente dos recursos humanos e o aparelhamento

⁴³ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Op. cit., p. 84, nota 11.

das repartições fazendárias são os meios instrumentais essenciais ao desempenho eficiente dos agentes fiscais e da Administração Tributária dos entes políticos.

Enfim, oferecidos os recursos e meios mínimos necessários, empregada a técnica mais econômica na execução da fiscalização e arrecadação, com o máximo de produtividade e qualidade, e executada a atividade funcional com rapidez, precisão e rentabilidade, a consequência há de ser a concretização da eficiência, eficácia e efetividade da Administração Tributária.

h) Princípio da integração nacional e assistência mútua dos entes políticos

As atividades tributárias, apesar do consentimento ao tributo no Estado Democrático de Direito, em regra, restringem a liberdade individual e ainda causam certos constrangimentos aos contribuintes. Com a automação e a tecnologia da informação o consentimento ao tributo vem se alargando, principalmente, com a democratização dos órgãos públicos e a difusão do conhecimento das normas tributárias. Paralelo a isso, o constrangimento vem diminuindo, à medida que os erros na aplicação da legislação e a presença física dos agentes fiscais nas sociedades empresárias, como dantes se observava, vêm se reduzindo.

É verdade que por um lado a automação fiscal, os meios de comunicação, o comércio eletrônico, a globalização e tantos outros fatores vêm reduzindo o constrangimento e favorecendo a livre iniciativa, a competitividade e o crescimento dos mercados. Também é verdade que, por outro lado, esses mesmos fatores vêm intensificando a evasão fiscal⁴⁴, mediante ações infracionais e criminosas de contribuintes de má-fé.

A eficiência no desempenho das atividades tributárias, além dos meios e instrumentos de ordem interna; da clareza, precisão e acesso às normas legais pelos contribuintes e da democratização dos órgãos fazendários, também impõe a integração de informações dos contribuintes entre os entes políticos e, por vezes,

⁴⁴ Entende-se por evasão fiscal a prática infringente à lei, cometida pelo sujeito passivo após a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, objetivando a redução ou desoneração do tributo.

com nações estrangeiras. A informação, diretamente fornecida pelo contribuinte ou obtida de terceiros legalmente obrigados, é fonte primária e auxiliar para o conhecimento da ocorrência do fato gerador, todavia, nem sempre é precisa e suficiente para a segurança jurídica na constituição do crédito tributário.

Nesse sentido, o inciso XXII do artigo 37 da Constituição Federal, com alteração da EC n. 42/2003, reforçando o já preceituado pelo artigo 199 do CTN, ressalta que as Administrações Tributárias dos entes federativos devem unir forças para uma atuação integrada, mediante assistência mútua na fiscalização dos tributos e compartilhamento das informações cadastrais e econômico-fiscais dos contribuintes.

As Administrações Tributárias dos entes tributantes, preservado o sigilo fiscal, devem prestar assistência mútua e atuar de forma integrada em rede nacional, disponibilizando, inclusive, as informações cadastrais e econômico-fiscais dos seus contribuintes em prol do interesse público. A forma de assistência e os limites e responsabilidades das informações compartilhadas, bem como outras peculiaridades, são elementos que requerem definição em lei, no caso de âmbito nacional, ou a celebração de convênio entre os entes pactuantes.

Outrossim, é imperativo anotar que União, na condição de Estado soberano, conforme parágrafo único do artigo 199 do CTN, incluído pela LC n. 104, de 10 de janeiro de 2001, pode firmar tratados internacionais para a troca de informações fiscais no interesse da fiscalização e arrecadação dos tributos nacionais. E, nesse particular, Misabel A M Derzi e Sacha C N Coêlho⁴⁵ abreviam:

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

⁴⁵ DERZI, Misabel Abreu Machado; COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Op. cit., p. 75, nota 24.

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.

O combate à evasão fiscal, no âmbito interno e externo, é dever do Estado, cumprindo à Administração Tributária e aos seus agentes fiscais o primoroso desempenho desse ofício, para a construção de uma sociedade justa pautada na cidadania, dignidade da pessoa humana e desenvolvimento nacional com moralidade e licitude, sendo indispensável aos órgãos fazendários a assistência mútua e o compartilhamento das informações para uma fiscalização mais eficiente.

5 AS COMPETÊNCIAS, ORGANIZAÇÃO E FUNÇÕES DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA ESTADUAL

A Administração Tributária, função concernente ao Poder Executivo, compreende um conjunto de atividades privativas e ações vinculadas e discricionárias, conexas a fatos jurídicos, que são desempenhadas por agentes fiscais, previamente habilitados em concurso público, e segundo critérios objetivos e informações econômico-fiscais fornecidas pelos próprios contribuintes, terceiros ou entes políticos, visando ao cumprimento da obrigação e ao combate da evasão fiscal; ações estas passíveis de impugnação administrativa e/ou judicial.

Ao Estado de Sergipe, por meio da Administração Tributária, consoante dispõe o artigo 155 da Constituição Federal c/c os artigos 134 e 135⁴⁶ da Constituição Estadual, compete à instituição dos tributos e o desenvolvimento das atividades de orientação ao contribuinte, fiscalização, lançamento e constituição do crédito, arrecadação e controle da receita decorrente de impostos, taxas, contribuição de melhoria e contribuição dos servidores para o custeio do sistema de previdência e assistência social.

As classificações aos institutos jurídicos nem sempre são unânimes na doutrina, o que, geralmente, acaba ocasionando discordâncias científicas. Para Roque A Carrazza⁴⁷, v.g., a competência tributária tem como características a privatividade, indelegabilidade, incaducabilidade, inalterabilidade, irrenunciabilidade

⁴⁶ Art. 134. Observados os limites estabelecidos na Constituição e na legislação complementar federal, o Estado e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas;

III - contribuição de melhoria decorrente da realização de obras públicas.

[...]

Art. 135. SERGIPE (Estado-membro). *Constituição Estadual de 5 de outubro de 1989*. Disponível em: <http://www.al.se.gov.br/constituicao_estadual.asp>. Acesso em: 14 ago. 2008.

⁴⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. Op. cit. p. 485. nota 20

e facultatividade do exercício. Por outro lado, Paulo de Barros Carvalho⁴⁸ considera que as únicas qualidades inerentes à competência tributária são a indelegabilidade, irrenunciabilidade e incaducabilidade.

A competência tributária, decorrente do regime federativo, é intrínseca ao Estado de Sergipe, ao qual cumpre, de modo indelegável, nos termos dos artigos 7º e 8º do CTN, exercer sua autonomia legislativa para instituir os tributos a ele delegados (impostos, taxas e contribuições). E, em consonância com a *Lex Major* e Constituição Estadual⁴⁹, compete-lhe também organizar político-administrativamente a Administração Tributária para o cumprimento dos fins político-jurídicos.

Os tributos instituídos no Estado de Sergipe, segundo determinação constitucional e a partir da iniciativa do Chefe do Poder Executivo, compreendem os impostos de: a) transmissão causa *mortis* e doação de quaisquer bens ou direitos⁵⁰, b) operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior⁵¹ e c) propriedade de veículos automotores⁵² (art. 155, CF e art. 140, I, CE); as taxas⁵³ (art. 145, II, CF e art. 134, II, CE) e a contribuição dos servidores para o custeio do sistema de previdência e assistência social⁵⁴ (art. 135, CE). A competência para instituição da contribuição de melhoria (art. 155, III, CF e art. 134, III, CE) ainda não foi exercida por Sergipe.

⁴⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., p. 222, nota 33.

⁴⁹ Art. 4º A organização político-administrativa do Estado de Sergipe é a constante nesta Constituição e nas leis que vierem a ser adotadas.

[...]

Art. 7º Compete ao Estado.

III - organizar e manter o serviço público, [...];

IV - decretar e arrecadar os tributos de sua competência;

⁵⁰ SERGIPE (Estado-membro). *Lei n. 2.704, de 7 de março de 1989*. Institui o Imposto sobre Transmissão "Causa Mortis" e Doação de quaisquer Bens ou Direitos - ITD. Disponível em: <<http://www.sefaz.se.gov.br>>. Acesso em: 19 ago. 2008.

⁵¹ SERGIPE (Estado-membro). *Lei n. 3.796, de 26 de dezembro de 1989*. Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS). Disponível em: <<http://www.sefaz.se.gov.br>>. Acesso em: 19 ago. 2008.

⁵² SERGIPE (Estado-membro). *Lei n. 3.287, de 21 de dezembro de 1992*. Dispõe quanto ao Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA. Disponível em: <<http://www.sefaz.se.gov.br>>. Acesso em: 19 ago. 2008.

⁵³ SERGIPE (Estado-membro). *Lei n. 2.778, de 28 de dezembro de 1989*. Institui Taxas estaduais. Disponível em: <<http://www.sefaz.se.gov.br>>. Acesso em: 19 ago. 2008.

⁵⁴ SERGIPE (Estado-membro). *Lei Complementar n. 113, de 1 de novembro de 2005*. Dispõe sobre o Regime Próprio de Previdência Social do Estado de Sergipe - RPPS/SE, que abrange os servidores públicos da Administração Direta, Autárquica e Fundacional, os membros da Magistratura e do Ministério Público, os Conselheiros do Tribunal de Contas, e os servidores militares, ativos, inativos e

A organização da Administração Tributária, que tem como fundamento os princípios constitucionais, especialmente os difundidos pelo artigo 37, e as regras editadas no Título IV do CTN, é subsidiada pelas teorias e técnicas de administração professadas pela ciência da Administração, que ao longo do tempo vêm adequando o *modus operandi* das empresas ao padrão de evolução e exigências sociais.

O sistema de organização da Administração Tributária brasileira é hierarquizado⁵⁵ e tem por base as diretrizes e procedimentos formalmente definidos pela legislação administrativo-tributária (leis, decretos, portarias, instruções normativas), da qual decorrem os comandos de gestão, controle, delegação e avocação das atribuições. E em razão da essencialidade das funções tributárias para o funcionamento do Estado, asseguraram-se, constitucionalmente, autonomia e independência profissional, carreira específica e vinculação de recursos para seu custeio, objetivando um exercício funcional sem solução de continuidade, impessoal, moral, transparente e eficiente.

A EC n. 19/1998 e a EC n. 42/2003 inovaram o Estatuto Supremo, instituindo novos princípios e regras para a organização da Administração Tributária, não só com a sedimentação do modelo de gestão gerencial, mas, principalmente, determinando a afetação de recursos decorrentes de impostos para a modernização da máquina administrativa e desenvolvimento dos agentes fiscais. A modernização tributária compreende a implementação de programas de qualidade dos serviços, capacitação e desenvolvimento dos agentes fiscais, racionalização das atividades e aparelhamento dos órgãos fazendários, com equipamentos gerais e tecnológicos capazes de corresponder às necessidades das ações fiscalizatórias, inclusive, para a integração das informações cadastrais e econômico-fiscais dos contribuintes com os demais entes tributantes.

A modernização da organização da Administração Tributária, disponibilizando recursos orçamentários, racionalizando as atividades, investindo em recursos materiais e humanos, inovando procedimentos e integrando informações com os demais entes políticos, é uma providência administrativa extremamente

pensionistas. Disponível em: < http://www.al.se.gov.br/Detailhe_Lei_Comp.asp?Numerolei=118>.

Acesso em: 19 ago. 2008.

⁵⁵ A hierarquia é "o escalonamento em plano vertical dos órgãos e agentes da Administração que tem como objetivo a organização da função administrativa" (CARVALHO FILHO, José dos Santos. Op. cit., p. 54, nota 27).

necessária para a promoção da eficiência, eficácia e efetividade das ações fiscais. Tudo isso, por certo, acaba repercutindo não só na profissionalização do serviço público, mas também no aumento da arrecadação das receitas públicas e no combate à infração e evasão fiscais.

A eficiência, eficácia e efetividade das atividades tributárias, com vistas a assegurar à cidadania e maior competitividade do país no mercado estrangeiro, exigem modernização da máquina administrativa, tanto nos aspectos materiais, quanto humanos. E, nesse sentido, inclui-se também a emergente necessidade de racionalizar as atividades tributárias, organizando-as em carreira única e específica, em consonância com a diretriz constitucional do inciso XXII do artigo 37.

A organização adequada da Administração Tributária da União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios aos novos paradigmas e diretrizes constitucionais é comando cogente, vinculando legisladores, gestores públicos e agentes fiscais. A Carta da República não deixa dúvidas quanto a isto, ao expressar os comandos abaixo transcritos com o tempo verbal no imperativo:

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios **obedecerá** aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:[...]

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. 39. [...]§ 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 aplicação no desenvolvimento de programas de qualidade e produtividade, treinamento e desenvolvimento, modernização, reaparelhamento e racionalização do serviço público, inclusive sob a forma de adicional ou prêmio de produtividade (destacamos)

A gestão dos tributos de competência do Estado de Sergipe, instituídos por lei, é confiada à Administração Tributária estadual. E, no afã de implementar a modernização na gestão fazendária, procurou-se organizar e racionalizar as atividades tributárias, reestruturando unidades administrativas e o quadro dos cargos

dos agentes fiscais, por meio da Lei n. 4.483⁵⁶ e da Lei Complementar n. 67⁵⁷, editadas em 18 de dezembro de 2001.

De acordo com as citadas leis, a Administração Tributária estadual é organizada em unidades hierarquizadas em superintendência, gerências, subgerências, Centros de Atendimento aos Contribuintes, Postos e Comandos Fiscais, vinculados à Secretaria da Fazenda, tendo como fundamentos a: a) autonomia e independência funcional, b) aparelhamento das repartições e setores fazendários, com afetação de receita de multas para seu custeio, c) consagração do devido processo legal, d) participação de entidades de classes no processo decisório de constituição do crédito tributário, e) política de qualidade na prestação dos serviços, f) democratização da orientação e difusão das normas tributárias, g) fragmentação da fiscalização tributária, h) automatização e controle das informações econômico-fiscais e da arrecadação, i) "carreira única e específica", j) capacitação dos agentes fiscais, com vinculação de receita decorrente de multas, l) prêmio de produtividade fiscal.

À Secretaria de Estado da Fazenda, além das atribuições inerentes à Administração Tributária, compete a administração financeira e contábil da Administração Pública direta e indireta estadual; controle dos títulos e valores mobiliários estaduais; acompanhamento da execução orçamentária estadual; registro e controle contábil do patrimônio do Estado; política creditícia e fomento ao desenvolvimento econômico, entre outras (art. 4º, Lei n. 4.783/2001). Esta série de atividades do órgão fazendário acaba proporcionando um poder exacerbado ao seu dirigente e inviabilizando a implementação de uma política efetivamente voltada aos objetivos específicos da Administração Tributária.

Apesar da aparente modernização, pautada no modelo gerencial de administração, em consonância com os anseios constitucionais estabelecidos pela EC n. 19/1998, a Administração Tributária sergipana se encontra engessada por diversos fatores, dentre os quais, citam-se:

⁵⁶ SERGIPE (Estado-membro). *Lei n. 4.483, de 18 de dezembro de 2001*. Dispõe sobre a estrutura organizacional da Secretaria de Estado da Fazenda - SEFAZ. Disponível em:

<http://www.al.se.gov.br/Detalhe_Lei.asp?Numerolei=1151>. Acesso em: 12 ago. 2008.

⁵⁷ SERGIPE (Estado-membro). *Lei Complementar n. 67, de 18 de dezembro de 2001*. Institui Regime Jurídico dos Servidores da Administração Fazendária do Estado de Sergipe, cria a Carreira de Auditor Técnico de Tributos. Disponível em:

<http://www.al.se.gov.br/Detalhe_Lei_Comp.asp?Numerolei=67>. Acesso em: 12 ago. 2008.

a) os constantes conflitos sindicais, decorrentes da disputa política-jurídica entre as classes do fisco, e os conflitos administrativo-funcionais, motivados pela distribuição irracional na fiscalização do ICMS, ocasionando, possivelmente, perdas de receita;

b) a não-afetação orçamentária dos recursos de impostos e a insuficiência destes para o aparelhamento dos órgãos fazendários, com equipamentos mais adequados e hábeis às necessidades da fiscalização, e para uma efetiva política de capacitação dos recursos humanos;

c) o desinteresse administrativo em integrar as informações cadastrais e econômico-fiscais dos contribuintes com os demais entes constitucionais;

d) a inexistência de uma política objetiva, clara, precisa e isonômica de valorização dos servidores fazendários, segundo os seus méritos.

À Administração Tributária estadual compete a execução das três funções inerentes ao Estado: a função administrativa, de modo típico, e as funções legislativa e judicante, atipicamente. A função administrativa consiste em orientar os contribuintes, mediante consulta oral ou escrita; inscrever contribuintes no CACESE⁵⁸ e alterar seus dados; recepcionar, armazenar e controlar informações econômico-fiscais dos contribuintes; fiscalizar patrimônio, fatos, atividades ou serviços realizados por pessoas físicas ou jurídicas, definidas como contribuintes ou não; lançar e homologar lançamento do crédito tributário e arrecadar e controlar a receita tributária e não-tributária.

A função legislativa se arroga na regulamentação das leis instituidoras dos tributos e da organização administrativa, na concessão de regimes especiais de tributação e na submissão de contribuintes aos regimes especiais de fiscalização. A função judicante se concentra na instrução e produção de decisão nos processos administrativo-fiscais.

As funções administrativa, legiferante e judicante da Administração Tributária e em relação a todos os tributos são legalmente conferidas, desde os primórdios, a todos os cargos de agente fiscal, ressaltando-se: a) a fiscalização e o lançamento do ICMS a certas atividades econômicas, mesmo assim em

⁵⁸ CACESE significa Cadastro de Contribuintes do Estado de Sergipe.

determinados locais; e, mais recentemente b) a fiscalização sobre as receitas não-tributárias e c) a participação no Conselho de Contribuintes. É imprescindível destacar que o julgamento dos processos administrativo-fiscais em primeira instância, independentemente da espécie de atividade e local da lavratura do auto de infração, é legalmente assegurada a todos os agentes fiscais.

A fiscalização tributária consiste em examinar bens, mercadorias, serviços, livros, banco de dados, arquivos digitalizados ou não, documentos e papéis com efeitos comerciais ou fiscais dos comerciantes, industriais ou produtores (art. 195, *caput*, CTN). O ICMS, por sua especialidade e complexidade, tem sua fiscalização organizada para: a) o trânsito e b) as sociedades empresárias.

A fiscalização do ICMS em trânsito é realizada nos Postos Fiscais, localizados em pontos estratégicos do território sergipano, e por Comandos Fiscais (volantes), em relação a quaisquer bens ou mercadorias em circulação e prestações de serviços de transporte pelo trânsito sergipano, sejam os produtos ou serviços decorrente do mercado brasileiro ou estrangeiro. Nessas repartições ou volantes fiscais são realizadas: a) as investigações, com o exame de bens, mercadorias e documentos de natureza fiscal e/ou comercial, b) o aferimento da base de cálculo, alíquota e ICMS destacado nas operações e prestações de serviço de transporte, bem como c) a homologação às operações com substituição tributária e d) o lançamento do ICMS, mediante a lavratura do auto de infração.

A fiscalização do ICMS nas sociedades empresárias, que, muitas vezes, tem como fonte primária de investigação o trabalho da fiscalização em trânsito, é subdividida em: a) grupos de fiscalização das sociedades de pequeno e médio porte, constituídos por agentes fiscais de nível I e b) grupos de fiscalização das sociedades de grande porte, compostos por agentes fiscais de nível II. A fiscalização nas empresas de pequeno e médio porte compreende: a) as atividades industriais; b) às comerciais, no atacado ou a varejo de peças e veículos automotores, bebidas, bicicletas e seus acessórios ou peças, gêneros alimentícios, peças do vestuário, cama, mesa e banho, eletrodomésticos, produtos de informática, entre outras; c) venda a varejo de medicamentos e combustíveis e lubrificantes; d) prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal (art. 11, II, LC n. 67/2001). A fiscalização nas sociedades de grande porte abrange o: a) comércio exterior; b)

energia elétrica; c) combustíveis e lubrificantes; d) medicamentos e) serviços de comunicação e f) empresas com incentivos fiscais (art. 11, III, LC n. 67/2001).

É oportuno destacar que o fracionamento da fiscalização do ICMS em ambiente de trabalho – trânsito e sociedades empresárias – e em atividades econômicas traz grandes conflitos no desempenho funcional. Para ilustrar o sobredito, entre tantas outras situações concretas, cita-se a produção industrial sergipana destinada ao exterior, cuja fiscalização é confiada a grupos de agentes de classes diferenciadas, e a própria importação dos produtos que trafegam pelos Postos Fiscais, quando de sua circulação pelo território sergipano.

Esta rigidez na distribuição das tarefas é irracional e insuficiente para descaracterizar a natureza dos cargos típicos e privativos da Administração Tributária sergipana. Na verdade, ela representa um grande obstáculo ao desenvolvimento e à eficiência da máquina tributária estadual, colocando em risco o interesse público e a segurança jurídica das atividades tributárias.

O Estado contemporâneo cobra uma Administração Tributária pautada em valores democráticos, que garantam a autonomia administrativa, econômica e funcional; acesso à informação e à orientação normativa; contraditório e ampla defesa dos cidadãos-contribuintes nas ações fiscais e impugnação do lançamento; redução dos constrangimentos; negociações no pagamento do crédito; integração das informações dos contribuintes e assistência mútua entre os entes federados; instituição da plena carreira única e específica, com remuneração digna e capacitação permanente, erradicando a manutenção de castas, para uma efetiva segurança jurídica aos contribuintes e à supremacia do interesse público.

6 AGENTES FISCAIS ESTADUAIS

A Constituição Federal outorgou à União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios a competência para auto-organizar os quadros funcionais e auto-administrar suas funções, observados os princípios da legalidade, moralidade, impessoalidade, publicidade, eficiência (art. 37, *caput*, c/c art. 52, XV), acessibilidade e investidura nos cargos públicos (art. 37, I e II), precedência funcional (art. 37, XVIII), criação, transformação e extinção de cargos efetivos e aproveitamentos dos agentes efetivos (art. 48, X, c/c art. 41, § 3º), carreira única e específica (art. 37, XXII) e vinculação de recursos orçamentários para as atividades tributárias (art. 37, XXII, art. 39, § 7º, c/c art. 167, IV).

O Código Tributário Nacional, recepcionado pela nova ordem constitucional (art. 34, ADTC), ao versar sobre a Administração Tributária estabelece:

Art. 194. A **legislação tributária**, observado o disposto nesta Lei, **regulará**, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, **a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização** da sua aplicação.

Nas lições de Celso Antonio Bandeira de Melo⁵⁹ a competência a que se refere o artigo 194 do CTN sintetiza o “círculo compreensivo de um plexo de deveres públicos a serem satisfeitos mediante o exercício de correlatos e demarcados poderes instrumentais, legalmente conferidos para a satisfação de interesses públicos”. Os deveres-poder de fiscalização dos agentes fiscais são os mesmos poderes conferidos à Administração Tributária, os quais, para Sacha Calmon N Coêlho⁶⁰, fazem o “sujeito ativo da obrigação tributária, além de credor, [...] o senhor da investigação de seu direito de crédito, até mesmo em relação a terceiros, ornado de poderes punitivos”.

⁵⁹ MELO, Celso A Bandeira de. Curso de Direito Administrativo. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 134.

⁶⁰ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 872.

Vale dizer que os deveres-poder dos agentes fiscais representam a concretização das competências tributárias do Estado, haja vista que a vontade deste, em sentido jurídico, somente pode ser manifestada pela ação daqueles – seres anímicos vinculados à expressão da lei. Nesse aspecto, a Lei n. 4.483/2001 e a LC n. 67/2001, amparadas na Carta da República e na Carta Sergipana, delimitam as competências e prerrogativas⁶¹ aludidas no artigo 194 do CTN.

Nas entrelinhas das Constituições e, explicitamente, pelo CTN e demais legislações, aos agentes fiscais se confere a execução de funções específicas, típicas e atípicas da Administração Tributária, de caráter exclusivo e não-exclusivo. As atividades exclusivas ou privativas ensejam a competência específica do agente e são legalmente indelegáveis, ensejando, conseqüentemente, a nulidade dos atos quando praticados por servidores incompetentes. As funções não-exclusivas, apesar de peculiares à Administração Tributária, permitem delegação a outros servidores.

As funções privativas dos agentes fiscais, explicitamente definidas pelo CTN, consistem na: a) fiscalização das obrigações tributárias; b) identificação e fixação dos elementos da regra-matriz de incidência⁶², c) homologação do lançamento⁶³ ou lançamento do crédito tributário, de ofício ou à vista de declaração apresentada pelo sujeito passivo, quando dos tributos diretos ou do descumprimento da obrigação tributária (art. 142, *caput*), e d) notificação dos contribuintes ou terceiros, para prestação de informações (art. 197), senão vejamos:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. [...]

⁶¹ Prerrogativa vem do latim *praerrogativa* e “passou a ser a vantagem, o privilégio, a imunidade, a primazia deferida a certas pessoas, em razão do cargo ocupado ou do ofício que desempenham. As *prerrogativas do cargo*, assim, são os privilégios, as vantagens e as imunidades, que dele decorrem, em benefício ou em proveito da pessoa, que nele está provido. Nesta razão, *prerrogativa*, juridicamente, entende-se o *direito exclusivo*, que se defere ou se atribui a certas funções ou dignidades”. (SILVA, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico*. 27. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 1083)

⁶² Para Paulo de Barros Carvalho a regra-matriz de incidência tem como fórmula jurídico-descritiva a hipótese (critério material, espacial e temporal) e a consequência (critério pessoal – sujeito ativo e passivo – e quantitativo – base de cálculo e alíquota) (CARVALHO, Paulo de B. Op. cit., p. 243-4, nota 33).

⁶³ A homologação do lançamento, para Paulo de B Carvalho in Sacha C N Coêlho, corresponde “a extinção da obrigação”, ao passo que o lançamento representa “o nascimento do vínculo, em virtude da ocorrência do fato jurídico” (COÊLHO, Sacha C. Navarro. Op. cit., p. 755, nota 61).

Art. 197. Mediante intimação escrita, são obrigados a prestar à autoridade administrativa todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros:

As atividades de fiscalização dos agentes fiscais estaduais compreendem a investigação⁶⁴ e vistoria de bens, mercadorias, serviços de transporte e de comunicação, livros, banco de dados, arquivos magnéticos ou não, documentos e papéis de efeitos comerciais ou fiscais (art. 195, CTN) das pessoas que pratiquem atos de mercancia, com habitualidade ou não.

Para subsidiar as investigações também é permitida a notificação dos contribuintes e de terceiros detentores de informações sobre bens, negócios ou atividades, tais como: tabeliães, agências financeiras, corretores, inventariantes, síndicos e outros (art. 197, CTN).

Além da fiscalização, a LC n. 67/2001⁶⁵ e o CTN também legitimam as seguintes funções privativas: a) orientação técnico-normativa aos cidadãos-contribuintes ou representantes legais; b) cadastramento e alteração de inscrição e atualização das informações econômico-fiscais dos contribuintes, assegurando-se o sigilo fiscal (art. 198, CTN), c) inscrição de débitos na dívida ativa estadual (art. 202, CTN), d) regulamentação das leis tributárias; e) fornecimento de certidões (art. 208, CTN); e) conhecimento e decisão nos processos administrativo-fiscais, considerando o direito de participação dos representantes das classes da indústria, comércio e agricultura nos órgãos colegiados; f) política de gestão e procedimentos de arrecadação e controle do crédito tributário.

As funções não-exclusivas da Administração Tributária sergipana, muito embora com acesso direto ou indireto às informações dos contribuintes, compreendem basicamente as atividades burocráticas que dão suporte ou sustentação às funções privativas dos agentes fiscais, às quais são desempenhadas por servidores de apoio administrativo.

Também há de se declarar que a execução de uma série dessas atividades é desenvolvida por pessoal terceirizado, distribuído por todas as

⁶⁴ Investigar neste trabalho tem o significado de pesquisar os fatos ou indícios de evasão fiscal, requerendo informações e catalogando dados ou documentos.

⁶⁵ Art. 11. As competências conferidas privativamente aos integrantes da Carreira de Auditor Técnico de Tributos.

repartições fazendárias sergipanas, num total desrespeito aos princípios e regras do ordenamento jurídico brasileiro, principalmente, levando-se em conta o dever de sigilo fiscal selado no artigo 198 do CTN.

Grande parte dos deveres-poder dos agentes fiscais é vinculado à legislação tributária, não cabendo qualquer exame de conveniência ou oportunidade, mas apenas verificar o preenchimento dos requisitos ou o enquadramento do fato ou situação concreta aos elementos descritos em lei. Não obstante, há atividades que, em razão da margem de liberdade de decisão deixada pelo legislador, admitem a discricionariedade.

As funções privativas da Administração Tributária estadual são desenvolvidas pelos servidores da carreira de auditor técnico de tributos, instituída e organizada pela LC n. 67/2001, que, muito embora ainda *sub judice*, foi declarada parcialmente inconstitucional pelo Pleno do Tribunal de Justiça do Estado de Sergipe⁶⁶. Apesar disso, a suposta carreira⁶⁷ não passa um mero agrupamento de cargos isolados, haja vista que veda qualquer promoção dos atuais integrantes, ou seja, impossibilita o escalonamento da classe inferior para a classe imediatamente superior na mesma categoria profissional.

A Administração Pública estadual, desde os anos 80 do século XX, vem enfrentando um acirrado conflito funcional entre as classes dos agentes fiscais. Todos esses agentes tiveram acesso aos cargos privativos da Administração Tributária mediante concurso público, porém com exigências de nível diferenciado de formação escolar – médio e superior. E é, exatamente, neste aspecto que reside o grande impasse na unificação dos cargos consolidada pela LC n. 67/2001. Apesar do distintivo do requisito escolar para investidura, os cargos sempre tiveram as

⁶⁶ O aproveitamento dos agentes fiscais estaduais na carreira de Auditor Técnico de Tributos pela LC n. 67/2001, decorrente da transformação dos cargos até então existentes de Fiscal de Tributos Estaduais I, Fiscal de Tributos Estaduais II e Auditor Tributário, foi declarado inconstitucional pelo TJ-SE na ADI n. 1/2006, cuja decisão está *sub judice* via recurso extraordinário, com o seguinte argumento jurídico: "Transformação de cargo de Nível médio em nível superior - "Reenquadramento" - Burla a investidura sem Concurso Público - Ausência de similitude dos requisitos exigidos em ambas as normas - Preencher cargo permanente sem Concurso Público com alteração dos requisitos - Viola o Princípio do Acesso a Cargo Público" (SERGIPE, TJ, P. 2006100752, rel. Des. Cezário Siqueira Neto. Disponível em: <www.tj.se.gov.br>. Acesso em: 22 ago. 2008).

⁶⁷ Dizem-se cargos de carreira quando "encartados em uma série de "classes" escalonada em função do grau de responsabilidade e nível de complexidade das atribuições" (MELO, Celso Antônio Bandeira de. Op. cit., p. 280, nota 60)

mesmas atribuições, mesmas gratificações⁶⁸ e adicionais típicos da atividade tributária, além dos vencimentos equiparados.

As leis, que regiam o regime jurídico do grupo ocupacional fisco até 1990, estabeleciam a fiscalização, tributação e arrecadação como atribuições dos cargos – de nível médio e superior – genericamente. Em 22 de junho de 1990, com o advento da Lei n. 2.804, as atribuições de todos os cargos da Administração direta estadual foram detalhadas, inclusive às do fisco, quando então os locais de execução das atividades de fiscalização e arrecadação – trânsito e estabelecimento – ganharam respaldo em lei, mesmo assim somente em relação ao ICMS.

O trânsito se destinou aos investidos em cargos de nível médio e as sociedades empresárias aos de nível superior. Mais tarde com o advento da Lei n. 3.871, de 26 de setembro de 1987, abriu-se a fiscalização das sociedades empresárias a todos os investidos nos cargos do grupo ocupacional fisco, fossem eles de nível médio ou superior.

No que se refere às orientações ao contribuinte, em razão das consultas – escritas e orais – sobre as diversas matérias, à regulamentação das leis tributárias e à arrecadação e controle dos tributos, independentemente da atividade econômica do contribuinte, bem como a fiscalização e lançamento do IPVA e ITD sempre assistiram aos agentes de nível médio ou superior.

À guisa da distinção quanto à fiscalização do ICMS, nenhuma outra diferença se verifica entre os cargos em relação aos demais impostos, taxas e contribuições de competência estadual. **É inconteste** que, independentemente das restrições ao local e à atividade econômica do contribuinte para a fiscalização do ICMS, **todos os cargos integrantes da Administração Tributária**, quer sejam eles de nível médio, quer sejam de nível superior, **têm como núcleo central de concepção os inconfundíveis deveres-poder de fiscalizar, notificar o contribuinte, homologar lançamento do crédito tributário, lançar o referido**

⁶⁸ As gratificações devidas aos investidos nos cargos do Fisco sergipano, sejam estes de nível médio ou superior, são assim denominadas: Produtividade Fiscal, individual e coletiva, devida desde 30 de novembro de 1970, com base na Lei Delegada n. 02; Periculosidade, desde 1977, segundo a Lei n. 2.148, e Retribuição Variável, desde 17 de outubro de 1989, de acordo com a Lei n. 2.730, independentemente do nível de escolaridade exigido, mas em razão da especificidade e natureza das atribuições dos cargos.

crédito, mediante a lavratura do auto de infração, prestar orientação ao contribuinte, proferir decisão em processo administrativo-fiscal e arrecadar os tributos.

Numa consulta provocada pela Secretaria da Fazenda do Estado de Minas Gerais ao Tribunal de Contas acerca de situação similar à do fisco sergipano, Carlos Pinto Coelho Motta⁶⁹ revelou o seguinte entendimento:

1 Cargos de classes pertencentes ao mesmo Quadro, com objetivos e atribuições semelhantes, aos quais corresponde gratificação semelhante, podem ser transformados, mediante Lei [...], em cargos de uma única classe, integrante da carreira unificada.

2 A compatibilização dos atuais quadros de pessoal com a concepção dos planos de carreira é ordenamento constitucional (art. 39 e art. 24 do ADCT da Constituição Federal [...]).

3 É juridicamente viável o enquadramento, direto ou ascensional, de servidor concursado, cujo cargo tenha sido objeto de transformação. (destacamos)

Dos fundamentos jurídicos que serviram de base à sustentação da decisão do Conselheiro, vale mencionar:

7 Observa-se a **aparente distinção entre objetivos das classes de Agente e Fiscal** como meramente **vernacular e formalística**. Para além das descrições, que pretendem objetivos diferenciados, vislumbra-se o **conteúdo comum, a matéria básica do trabalho de fiscalização de tributos**, ou seja, a **notificação ao infrator, que pode ser feita em trânsito, ou no próprio estabelecimento industrial ou comercial. O local onde se realiza o ato de fiscalização não altera a conduta do agente, nem o imposto devido pelo contribuinte.**

8 O agente público ao qual é atribuído o poder de verificar a correta arrecadação de impostos (seja qual fora a designação de seu cargo) executar tarefas indispensáveis à provisão de recursos para a manutenção da própria atividade da Administração. **Ocupantes de cargos de ambas as classes fazem levantamentos ou cálculos contábeis: verificam notas fiscais; fazem análises; extraem conclusões; promovem a orientação do contribuinte quanto às normas em vigor; quando necessário, viabilizam sanções ao contribuinte inadimplente ou mesmo apreendem mercadorias.** É a essência do seu trabalho, embora as formalidades extrínsecas possam diferir. (destacamos)

Por oportuno, esse não é só o posicionamento do Tribunal de Contas mineiro, mas também da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal⁷⁰, quando na ADI n 2.335-7/SC, dentre outras, expressou o seguinte teor:

⁶⁹ MOTTA, Carlos Pinto Coelho. Viabilidade Jurídica da Unificação de Classes de Cargos Efetivos. *Boletim de Direito Administrativo*, v. 8, n. 12, dez. 1992, p. 737 e 739.

⁷⁰ BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Pleno, ADI n. 2335-7/SC, rel. Min. Maurício Corrêa, DJ. 19 dez. 2003, p. 49. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 10 mai. 2008.

Ação Direta de Inconstitucionalidade. 2. Lei Complementar n. 189, de 17 de janeiro de 2000, do Estado de Santa Catarina, que extinguiu os cargos e as carreiras de Fiscal de Tributos Estaduais, Fiscal de Mercadorias em Trânsito, Exator e Escrivão de Exatoria, e criou, em substituição, a de Auditor Fiscal da Receita Estadual. 3. **Aproveitamento dos ocupantes dos cargos extintos nos recém criados.** 4. **Ausência de violação ao princípio constitucional da exigência de concurso público**, haja vista a **similitude das atribuições desempenhadas pelos ocupantes dos cargos extintos.** [...] 6. Ação julgada improcedente. (destacamos)

E comungando desse entendimento jurisprudencial o Ministro Gilmar Mendes, explicitamente, ainda acrescentou em seu voto:

[...] as carreiras de Auditor Fiscal da Receita Estadual, vêm sofrendo um processo de aproximação e de interpenetração. E, está demonstrado, e que há correspondência e pertinência temática entre aquelas carreiras. Eventualmente surgem distinções de grau; algum grupo está incumbido de fiscalizar microempresas, mas não há qualquer diferença que se possa substancializar. (destacamos)

Como se pode notar dessas decisões – administrativa e judicial – quando cargos distintos possuem atribuições, vantagens típicas da categoria profissional e padrão de vencimento semelhante, é racional e constitucional a unificação dos cargos – isolados ou de carreira – mediante a transformação⁷¹ dos cargos distintos numa nova carreira única e específica, como estabelece o inciso X do artigo 48 c/c o inciso XXII do artigo 37 da Carta Suprema.

O requisito de escolaridade exigido no concurso de ingresso, por si só, não suficiente para inviabilizar a transformação de cargos estritamente semelhantes. A unificação de cargos é planamente constitucional, quando há identidade das atribuições e similaridade do sistema remuneratório entre os cargos extintos e os cargos que compõem a nova carreira pública, em observância aos princípios da eficiência, carreira única e específica e racionalidade administrativa.

O conflito instalado na Administração Tributária sergipana exige providências e compromisso político, não só para promover a racionalização das atividades fazendárias e a valorização profissional dos agentes fiscais, mas, principalmente, a modernização administrativa e, conseqüentemente, a eficiência,

⁷¹ A transformação de cargos na esfera federal é atribuição do Congresso Nacional, conforme inciso X do art. 48 da Constituição Federal e mediante iniciativa do Presidente da República, e no Estado de Sergipe é da Assembléia Legislativa, conforme inciso VIII do art. 46 da Constituição Estadual e por iniciativa do Governador do Estado.

eficácia e efetividade na fiscalização e arrecadação estadual. E, nesse aspecto, Romeu Felipe Barcellar Filho⁷² indica que:

Esta perspectiva passa inexoravelmente pela construção de uma Administração Tributária eficiente e atuante, eis que, desde os primórdios, atribui-se ao fisco o encargo de prover as necessidades do Estado, alicerçado em imprescindível fonte de custeio. Impende-se assegurar aos servidores encarregados dessa missão, a dignidade compatível ao exercício de suas atividades, sendo inegável que a valorização profissional e a retribuição condizente, são elementos inafastáveis para a consumação desse ideal.

Aos agentes fiscais são constitucionalmente asseguradas as prerrogativas de efetivação na função tributária e estabilidade no serviço público (art. 41), como veículos garantidores da autonomia e independência funcional, e de irredutibilidade dos vencimentos (art. 37, XV), com revisão anual para correção do valor monetário (art. 37, X). Na concepção de Misabel Abreu M Derzi e Sacha Calmon N Coêlho⁷³ as mesmas prerrogativas concedidas aos magistrados e presentantes do Ministério Público também devem ser estendidas pelo legislador ordinário aos agentes fiscais, senão vejamos:

[...] 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, [...], 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.

⁷² BACELLAR FILHO, Romeu Felipe. Administração Tributária. Paraná, 2006. Disponível em: <http://www.sindafep.com.br/PDF/parecer_regiao_sul.pdf>. Acesso em: 10 jan. 2008, p. 46.

⁷³ DERZI, Misabel Abreu Machado; COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Op. cit., p. 82-3, nota 24.

Além das prerrogativas, confere-se aos agentes fiscais o direito específico de portar arma de fogo para defesa pessoal (art. 6º, X, Lei n. 10.826/2003⁷⁴ c/c art. 63, parágrafo único, Lei n. 3.796/1996⁷⁵); requisitar o auxílio da força policial, estadual ou federal, quando vítimas de desacato ou embaraço no exercício de suas funções ou quando se fizer necessária à execução do dever legal (art. 200, CTN c/c art. 63, *caput*, Lei n. 3.796/1996); ter acesso aos órgãos públicos e sociedades empresárias, inclusive, financeiras para o exercício do seu mister (art. 54, LC n. 67/2001 c/c art. 198, CTN e art. 6º, LC n. 105/2001⁷⁶); requerer remoção para outra repartição fazendária, quando vítima de ameaça ou lesão a sua integridade física (art. 28, parágrafo único, Lei n. 67/2001).

Paralelo às prerrogativas e aos direitos específicos inerentes ao cargo, os agentes fiscais sofrem restrições ou impedimentos quanto ao exercício de outras atividades profissionais, bem como quanto à divulgação de informações obtidas no exercício do cargo. O artigo 198 do CTN e o parágrafo único do artigo 6º da LC n. 105/2001 não deixam dúvidas quanto ao dever de sigilo fiscal das informações obtidas em razão do exercício do cargo.

O exercício no cargo de agente fiscal no Estado de Sergipe é em regime de dedicação exclusiva, vedando-se o desempenho de qualquer outra atividade

⁷⁴ A Lei federal n. 10.826/2003, que dispõe sobre registro, posse e comercialização de armas de fogo e munição etc., alterada pela Lei n. 11.118/2005 e Lei n. 11.501/2007, estabelece:

Art. 6º É proibido o porte de arma de fogo em todo o território nacional, salvo para os casos previstos em legislação própria e para:

[...]

X - integrantes das Carreiras de Auditoria da Receita Federal do Brasil e de Auditoria-Fiscal do Trabalho, cargos de Auditor-Fiscal e Analista Tributário.

[...]

§ 1º A Os servidores a que se refere o inciso X do caput deste artigo terão direito de portar armas de fogo para sua defesa pessoal, o que constará da carteira funcional que for expedida pela repartição a que estiverem subordinados.

⁷⁵ A Lei estadual n. 3.796/1996, que dispõe quanto ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, determina:

Art. 63. [...]

Parágrafo único. Aos Funcionários do Fisco Estadual será concedida autorização para porte de arma visando a sua defesa pessoal.

⁷⁶ A Lei Complementar n. 105/2001, que dispõe sobre o sigilo das operações de instituições financeiras, estabelece:

Art. 6º As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente.

Parágrafo único. O resultado dos exames, as informações e os documentos a que se refere este artigo serão conservados em sigilo, observada a legislação tributária.

profissional, salvo a de magistério (art. 58, LC n. 67/2001). Bem assim, o inciso VII do artigo 28 da Lei n. 8.906, de 04 de julho de 1994⁷⁷, estabelece ser incompatível com o exercício da advocacia a investidura em cargos ou funções que possuam o dever-poder de lançar, arrecadar ou fiscalizar tributos, inclusive em relação às contribuições parafiscais, ainda quando do afastamento temporário.

Além disso, o inciso VIII do art. 251 da Lei n. 2.178⁷⁸, de 21 de dezembro de 1977, proíbe o exercício do comércio, salvo na qualidade de acionista, cotista ou comandatário, incluindo-se neste rol, segundo a doutrina⁷⁹, a consultoria contábil, fiscal e administrativa das sociedades empresárias.

Enfim, as EC's ns. 19/1993 e 42/2003 à Carta de Outubro são relevantes às Administrações Tributárias, bem como aos cargos de agentes fiscais da União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios, posto que em sentido político, jurídico e social foi reconhecido o *status* de função típica e essencial ao funcionamento do Estado.

Ocorre que não basta está expresso na Carta Suprema, é preciso organizar as atividades tributárias em carreira única e específica, em observância ao princípio da racionalidade; destinar recursos orçamentários para o custeio de capacitação permanente, promoção na carreira e remuneração digna aos investidos nos cargos; oferecer segurança e os instrumentos técnicos adequados e eficientes para o exercício do ofício milenar de tributar, fiscalizar e arrecadar tributos.

⁷⁷ O artigo 1º da Lei federal n. 8.906/1994, que dispõe sobre o Estatuto da Advocacia e a Ordem dos Advogados do Brasil, estabelece como atividade privativa da advocacia a postulação a qualquer órgão do Poder Judiciário e aos juizados especiais e as atividades de consultoria, assessoria e direção jurídicas.

⁷⁸ SERGIPE (Estado-membro). Lei n. 2.178, de 21 de dezembro de 1977. Institui o regime jurídico dos funcionários civis do Estado de Sergipe. Disponível em:

<http://www.al.se.gov.br/Detalhe_Lei.asp?Numerolei=5765>. Acesso em: 23 ago. 2008.

⁷⁹ DERZI, Misabel Abreu Machado; COELHO, Sacha Calmon Navarro. Op. cit., p. 42, nota 24.

7-CONSIDERAÇÕES FINAIS

A Administração Tributária é função típica e essencial ao funcionamento do Estado fiscal contemporâneo, consoante preceitua a Constituição Republicana. Característica esta, marcante desde os primórdios dos tempos, principalmente, a partir do Estado moderno. Na atualidade, as atividades tributárias são regidas por normas – princípios e regras – de ordem constitucional e infraconstitucional, objetivando assegurar os direitos fundamentais dos cidadãos-contribuintes.

A Carta Suprema reza que as Administrações Tributárias da União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios têm precedência sobre outros setores administrativos no seu espaço geográfico e naquilo que lhe compete, bem como devem possuir recursos orçamentários próprios para a realização das suas atividades, às quais são exercidas por servidores organizados em carreira única e específica. Além disso, acena para a modernização como diretriz político-jurídica, não apenas com edição de leis, mas promovendo efetivamente a racionalização das atividades, capacitação e desenvolvimento dos recursos humanos e aparelhamento das unidades fazendárias, para uma prestação de serviço qualitativa e eficiente.

À Administração Tributária é conferida com tipicidade a função administrativa e atipicamente as funções legislativa e jurisdicional. Estas funções são autonomamente organizadas e atribuídas aos cargos públicos, mediante lei dos entes políticos, observadas as diretrizes delineadas pela Carta Magna e pelo CTN.

A Secretaria da Fazenda sergipana é organizada em unidades administrativas voltadas ao desenvolvimento das atividades tributárias e ao acompanhamento e controle das atividades financeiras estadual. A complexidade e diversidade das funções, por certo, dificultam uma atuação mais eficiente da Administração Tributária. A especificidade e especialização são características que facilitam uma boa administração, tendo em vista que permitem avaliar os resultados

com mais constância, corrigir as fragilidades do sistema em tempo real e, assim, conhecer melhor a capacidade técnica e operacional da instituição e o desempenho dos agentes fiscais na execução das suas competências.

Nesse sentido, sugere-se a reorganização da estrutura do Poder Executivo estadual, criando um órgão público específico para gestão das atividades tributárias, com plena autonomia administrativa, econômica e funcional, de modo a dinamizar as políticas de ação fiscal e, conseqüentemente, promover uma fiscalização mais eficiente, eficaz e efetiva no combate à evasão fiscal, com os recursos humanos disponíveis.

O artigo 194 do CTN delega aos legisladores ordinários dos entes políticos a competência para estabelecer as atribuições e os poderes-dever dos agentes fiscais em matéria de fiscalização. A exegese a este dispositivo não pode ser meramente literal, mas sistemática, confrontando-o com todos os princípios do ordenamento. E, nessa perspectiva, o legislador se vincula aos fundamentos constitucionais.

O poder de tributar do Estado, que por um lado é limitado em defesa dos direitos fundamentais do cidadão, não foi atribuído por acaso, mas com uma finalidade própria e específica: exigir de cada pessoa, na medida de sua capacidade, um percentual das riquezas demonstradas em rendas, patrimônio e atividades mercantis, em prol do interesse público. O mesmo poder constituinte que delegou competência para tributar, também estabeleceu o dever de organização e criação de cargos para a execução das atividades tributárias com racionalidade e eficiência.

O local de desempenho das atividades tributárias no Estado de Sergipe – trânsito e sociedades empresárias –, como critério diferenciador dos cargos que compõem a Administração Tributária, diante das mesmas atribuições – fiscalizar, identificar e definir os elementos da regra-matriz de incidência, homologar e lançar o crédito tributário e arrecadar tributos – e dos mesmos componentes do sistema de remuneração – vencimento e vantagens típicas e específicas da tributação (produtividade fiscal, periculosidade, retribuição motivada pelas multas fiscais aplicadas) –, não desqualifica a essência do cargo de agente fiscal e não justifica a manutenção de cargos com tratamentos diferenciados.

A organização das atividades da Administração Tributária e dos cargos de agentes fiscais apresenta incoerências e fragilidades funcionais, o que, certamente, comprometem a fiscalização e a arrecadação dos tributos estaduais, gerando, por vezes, insegurança jurídica na constituição do crédito tributário. Enfim, a situação exige empenho e determinação política do Chefe do Poder Executivo, disposição do legislador ordinário e sensibilidade com lógica jurídica dos Tribunais, para resolver em caráter definitivo o conflito político-jurídico que há mais de 20 anos impera no cenário sergipano e, assim, promover a profissionalização dos agentes fiscais e a racionalização das atividades tributárias estaduais.

REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**. São Paulo: Malheiros, 2003.

BACELLAR FILHO, Romeu Felipe. **Administração Tributária**. Paraná, 2006. Disponível em: <http://www.sindafep.com.br/PDF/parecer_regiao_sul.pdf>. Acesso em: 10 jan. 2008.

BIBLIOTECA VIRTUAL DE DIREITOS HUMANOS. **Documentos**. Disponível em <http://www.direitoshumanos.usp.br/counter/Doc_Histo/Doc_historic.html>. Acesso em 15 jun. 2008.

BONAVIDES, Paulo. **Teoria do Estado**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

BRASIL. Presidência da República. **Constituições e Leis Federais**. Disponível em <<http://www.presidencia.gov.br>>. Acesso em: 14 jun. 2008.

_____. Supremo Tribunal Federal. ADI n. 2335-7/SC. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 10 mai. 2008.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 15. ed. Rio de Janeiro: Lumen juris, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

CONTI, José Maurício. **Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade**. São Paulo: Dialética, 1997.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de Teoria Geral do Estado**. São Paulo: Saraiva, 2003.

DERZI, Misabel Abreu Machado; COELHO, Sacha Calmon Navarro. **A Importância da Administração Tributária no Estado Democrático de Direito – análise da Emenda Constitucional n. 42/2003**. Belo Horizonte, 2008. Disponível em: <http://www.sindifiscomg.com.br/cartilhas/adm_tributaria_2008.pdf>. Acesso em: 25 jun. 2008.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

FRANÇA, Reginaldo de. **Fiscalização tributária: prerrogativas e limites**. Curitiba: Juruá, 2003.

FREITAS, Juarez. **Emenda Constitucional 42/03**, artigos 37, inciso XXII, e 167, inciso IV. *Administração Tributária*: atividade essencial ao funcionamento do Estado. *Fiscal de Tributo*: servidor público estatutário ocupante de cargo de provimento efetivo e integrante das chamadas Carreiras de Estado. *Regime peculiar*. Alcance dos Dispositivos, Garantias e Efeitos. Porto Alegre, 2004. Disponível em: <http://www.sindsefaz.org.br/parecer_professor_juarez_freitas.htm>. Acesso em: 15 jan. 2007.

MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia Científica: para o curso de Direito**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

MELO, Celso Antônio Bandeira de Melo. **Curso de Direito Administrativo**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

MOTTA, Carlos Pinto Coelho. **Viabilidade Jurídica da Unificação de Classes de Cargos Efetivos**. *Boletim de Direito Administrativo*, v. 8, n. 12, dez. 1992, p. 737-743.

NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Tributos**. Coimbra: Almedina, 2004.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Servidores Públicos**. São Paulo: Malheiros, 2004.

OLIVEIRA, Vicente Kleber de Melo. **Direito Tributário: sistema tributário nacional**. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.

PEREIRA, Ivone Rotta. **A Tributação na História do Brasil**. São Paulo: Moderna, 1999.

PORTUGAL. **Collecção da Legislação Portuguesa**: Lei de 22 de dezembro de 1761. Disponível em: <http://www.iuslusitaniae.fcsh.unl.pt/verlivro.php?id_parte=105&id_obra=73>. Acesso em: 06 ago. 2008.

Erário Régio de Portugal (1761-1832). Disponível em: <<http://www.tcontas.pt/pt/apresenta/historia/tc1761-1832.shtm>>. Acesso em: 6 ago. 2007.

SARONI, Fernando; DARÓS, Vital. **História das Civilizações**. São Paulo: FTD, 1979.

SERGIPE (Estado-membro). **Assembleia Legislativa. Constituição e Leis Estaduais**. Disponível em: <<http://www.al.se.gov.br>>. Acesso em: 12 jun. 2008.

Leis Tributárias Estaduais. Disponível em: <<http://www.sefaz.se.gov.br>>. Acesso em: 19 ago. 2008.

SILVA, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico**. 27. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

SUNDFELD, Carlos Ari. **Fundamentos de Direito Público**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo Torres. **A Idéia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

VALLE, Gabriel. **Dicionário latim-português**. São Paulo: IOB-Thomson, 2004.

ABSTRACT

The Brazilian Tax Administration is conducted by the Republican Constitution, federal laws and legislations of each politician, involving to it the performance of the typical and essential functions of State, with the objective to collect tributes for the financing of the goals of the public sector. The organization of the functions and the inspection posts must be the most rational in order to reach the administrative efficiency, with the minimum of costs. In Sergipe, the organization and the distribution of the taxes activities in the privative posts of the inspectors present certain contradictions that make not viable the good administration, compromising the inspection and causing, possibly, losses of taxation "ICMS", what demands a political and legal proceeding from the State. In this way, it was aimed by this survey: To analyze the competences and the way of organization of the Tax Administration of the State of Sergipe, as well as at disposal of these private activities in the posts of fiscal agents, consubstanciado in the new bases of the Federal Constitution, set up with the EC ' s n. 19/1998 and 42/2003. And so that the proposed objectives were reached there was used the technique of indirect documentation – bibliographical or secondary fountain – and the method of the approach followed, with emphasis in the deduction, when a more complete reflection is admitted so. Having like fountains used the constitutional texts, laws infraconstitucionais, posicionamentos doutrinários, married in books and articles of magazines and periodic, and expressed of the Brazilian jurisprudence they are the secondary fountains being employed. The conclusion approached: The organization of the activities of the Tax Administration and of the posts of fiscal agents presents inconsistencies and fragility work, what they, certainly, compromise the inspection and the tax revenue of the state tributes, producing, for times, legal insecurity in the constitution of the tax credit.

Key words: Federal Constitution; Tax Administration; Administrative Organization; Functions of State and Inspectors.