

Reforma  
Tributária

25

**A institucionalização da  
administração tributária: a  
modernização da  
administração pública no  
estado democrático de  
direito e a garantia dos  
direitos fundamentais**

Adriana da Costa Ricardo Schier e João  
Marcos de Souza

## **A INSTITUCIONALIZAÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA: A MODERNIZAÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA NO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO E A GARANTIA DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS**

### **Adriana da Costa Ricardo Schier**

*Graduação em Direito pela Universidade Federal do Paraná (1998), mestrado em Direito pela Universidade Federal do Paraná (2001) e Doutorado em Direito pela Universidade Federal do Paraná (2009). Pós-Doutoranda em Direito Público pela PUC-Pr (2016) Professora de Direito Administrativo do Centro Universitário Autônomo do Brasil – UniBrasil – na Graduação e no Mestrado em Direito e do Instituto de Direito Romeu Felipe Bacellar – Curso de Pós-Graduação em Direito Administrativo. Diretora Acadêmica do Instituto Paranaense de Direito Administrativo. Advogada e Consultora. Tem experiência na área de Direito, com ênfase em Direito Administrativo. Atualmente é consultora para assuntos da Administração Tributária de diversos Sindicatos Nacionais e Regionais, especialmente para assuntos da Lei Orgânica da Administração Tributária.*

### **João Marcos de Souza**

*Graduação em Direito pela Universidade Estadual do Norte do Paraná (antiga Fundação Faculdade de Direito do Porte Pioneiro – Fundinopi), especialista em Auditoria Empresarial pela Universidade Federal do Paraná e em Direito Civil e Processual Civil pela Universidade Norte do Paraná – Unopar. Auditor-Fiscal da Receita Estadual do Paraná, exerceu a função de vice-presidente da Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital – Fenafisco no período de 2010 a 2016, onde atualmente é o presidente do Conselho Fiscal e membro da Comissão de Reforma Tributária.*

### **Resumo**

O objetivo do estudo é demonstrar que a institucionalização da Administração Tributária, assegurando-se sua autonomia, é condição para o implemento de uma necessária Reforma do Aparelho do Estado Brasileiro, voltada a concretizar os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, plasmados na Carta Constitucional. Entende-se por Administração Tributária a estrutura organizacional na esfera da União, dos estados e dos municípios, com a atribuição precípua de exercer o poder de polícia fiscal, tomado como atividade essencial na Constituição de 1988. Parte-se do pressuposto de que a institucionalização da Administração Tributária, mediante a edição de sua Lei Orgânica, é o elemento que permitirá a este conjunto de órgãos, e aos seus integrantes, nas várias esferas da Federação, o exercício do poder de polícia fiscal com eficiência e isenção, permitindo o incremento da arrecadação, com justiça fiscal, viabilizando os recursos necessários à prestação dos serviços público, para a garantia dos direitos fundamentais.

**Palavras-chave** – reforma do aparelho do estado; organização administrativa; administração tributária; serviços públicos; direitos fundamentais.

## **INTRODUÇÃO**

A Reforma do Aparelho do Estado no âmbito da Administração Pública Brasileira vem sendo tomada como um imperativo para que se possa construir o projeto de sociedade desenhado na Carta Constitucional de 1988. Nessa dimensão, busca-se uma releitura da atual estrutura administrativa, visando à implantação de um arcabouço institucional comprometido com assegurar os fundamentos da República.

As reflexões propostas devem reconhecer que o constituinte impôs à sociedade e ao poder público a tarefa de observar os objetivos fundamentais do Art. 3º, da Carta: construir uma sociedade livre, justa e solidária, garantir o desenvolvimento nacional, erradicar a pobreza,

a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais e, finalmente, promover o bem de todos.

Nesse pano de fundo desponta a discussão sobre a necessidade de se implantar uma nova Administração Tributária, tomada como verdadeira Instituição da sociedade brasileira, garantindo-lhe autonomia administrativa, financeira e funcional, voltada aos valores consagrados no precitado Art. 3º, da Constituição de 1988. Para tanto, tem-se sustentado a necessidade de uma Lei Orgânica Nacional da Administração Tributária.<sup>1</sup>

Desde os primórdios da modernidade, parei aqui a atividade de arrecadação permite ao Estado a manutenção de suas atividades caracterizando-se como uma das funções que implicaram no seu surgimento e que, até hoje, identificam e traduzem o conceito de Estado.

No Brasil, a história da Administração Tributária não tem sido objeto de muitos estudos doutrinários. Sem embargo, as carreiras do fisco têm sua marcha marcada pelo próprio rumo dos tributos que remonta aos idos de 1500, com a chegada dos Portugueses. (HAHN e GRZYBOVSKI, 2006). Desde 1534, há registros históricos de funcionários do rei (rendeiros, contadores, feitores e almoxarifes) que tinham como encargo a arrecadação de impostos devidos pelos donatários das Capitanias à Fazenda Real.<sup>2</sup>

Com a Independência do Brasil, a promulgação da Constituição de 1824 marcou o reconhecimento de excepcional importância à Administração Tributária, tratando do tema num Capítulo específico da Carta, denominado “Da Fazenda Nacional”. Criou-se, nos termos do Art. 170, o “Thesouro Nacional”, com a natureza de Tribunal, cujas competências abrangiam a receita e a despesa da chamada Fazenda Nacional, já apontando certa natureza institucional à Administração Tributária, com a função de arrecadação de receitas.

---

<sup>1</sup> As ideias aqui tratadas foram desenvolvidas por Schier (2016).

<sup>2</sup> Segundo Bordin (2002) aproximadamente 20% das riquezas brasileiras eram dirigidas para a Europa, além do que era arrecadado com direitos alfandegários sobre todo o comércio exterior do Brasil. Há autores que, ao comentar esse período, já identificam que, alguns dos problemas ainda hoje enfrentados pela Administração Tributária brasileira tiveram aí sua origem.

Entretanto, se na Carta Constitucional de 1824 havia tal determinação, a expressão Administração Tributária foi suprimida na Constituição de 1891 e na Constituição de 1934, que, no entanto, fazia referência expressa aos funcionários do fisco (Art. 112, 3, c).

As Constituições de 1937 e 1946 também não trouxeram qualquer referência à Administração Tributária, sendo que tal denominação aparece novamente apenas nos Arts. 19<sup>3</sup> e 27,<sup>4</sup> da Constituição de 1967. Tais dispositivos, no entanto, foram revogados na Emenda Constitucional nº 01, de 1969.

A Constituição de 1988, ao consagrar os interesses dos mais distintos grupos sociais, em sua redação original apenas referiu a Administração Tributária em seu Art. 145, § 1º, nos seguintes termos: “§ 1º – Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, **facultado à administração tributária**, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte” (grifos nossos). Diante de tal previsão, parece ser possível afirmar que o constituinte originário já imputava à Administração Tributária uma dimensão orgânica, à qual seria atribuído um plexo de funções. No caso específico do artigo em comento, conferiu-lhe a função de assegurar efetividade ao princípio da capacidade contributiva.

No entanto, foi o poder constituinte derivado que, com a Emenda Constitucional nº 42/2003, passou a conferir o devido tratamento jurídico a essa importante instituição.

---

<sup>3</sup> “Art. 19 – Compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios arrecadar: I – os impostos previstos nesta Constituição; (...) § 7º – Mediante convênio, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão delegar, uns aos outros, atribuições de administração tributária, e coordenar ou unificar serviços de fiscalização e arrecadação de tributos.”

<sup>4</sup> Art. 27 – Sem prejuízo do disposto no Art. 25, os Estados e Municípios, que celebrarem com a União convênios destinados a assegurar a coordenação dos respectivos programas de investimento e administração tributária, poderão participar de até dez por cento na arrecadação efetuada, nos respectivos territórios, proveniente dos impostos referidos no Art. 22, nº IV e V, excluído o incidente sobre fumo e bebidas.

Assim, a Administração Tributária passou a ser regulada nos artigos 37, XXII;<sup>5</sup> 52, XV<sup>6</sup> e 167, IV.<sup>7</sup>

Ainda que não tenha sido tratada em pormenores nas normas constitucionais, a Administração Tributária vem sendo objeto de regulamentação infraconstitucional, notadamente nas leis de cunho administrativo e tributário. A título de exemplo, a matéria foi regulada no Código Tributário Nacional, em seu Título IV, artigos 194 e seguintes, tratando-se especificamente dos *poderes* a serem desempenhados pelas *autoridades administrativas em matéria de fiscalização da legislação tributária*.

Portanto, desde tal normativa há indícios que permitem reconhecer a Administração Tributária como instituição nacional, exclusivamente responsável pela execução das atividades de arrecadação e fiscalização, atividades tomadas como essenciais para o desenvolvimento do Estado, nos termos da Constituição Federal de 1988.

É certo que, no cenário nacional, a Administração Tributária é exercida pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, órgão específico singular do Ministério da Fazenda, conforme Art. 2º, II, b, do Decreto nº 7.482, de 16 de maio de 2011. Atualmente, o órgão é disciplinado pela Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007, que dispõe sobre a Administração Tributária Federal.<sup>8</sup> Já no âmbito dos estados, as atividades pertinentes à Administração Tributária estão, em geral, abrangidas pelas Secretarias Estaduais da Fazenda, realidade que se

---

<sup>5</sup>Art. 37, XXII – as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio. [Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003]

<sup>6</sup> Art. 52, 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. [Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003]

<sup>7</sup> 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, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no Art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo; [Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003]

<sup>8</sup> A Lei citada altera as Leis nº 10.593, de 06 de dezembro de 2002, 10.683, de 28 de maio de 2003, 8.212, de 24 de julho de 1991, 10.910, de 15 de julho de 2004, o Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943 e o Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972.

constata mesmo nos estados em que já foram editadas as Leis Orgânicas da Administração Tributária.<sup>9</sup>

Portanto, desde os primórdios da organização administrativa, seja na esfera da União, seja na esfera dos estados, há órgão específico ao qual compete a matéria pertinente à Administração Tributária. Entretanto, como se percebeu da rápida análise legislativa feita até aqui, os órgãos responsáveis por tais funções encontram-se, via de regra, subordinados ao Ministério da Fazenda, ou, em nível estadual, às Secretarias da Fazenda.

Entende-se, entretanto, que o desempenho das funções atribuídas à Administração Tributária demanda tratá-la como instituição, assegurando-lhe o *status* de órgão autônomo.<sup>10</sup> Esta tratativa encontra amparo no sistema constitucional pátrio, notadamente em face da edição da Emenda Constitucional nº 42/2003, que atribui nova regulamentação à Administração Tributária no país.

Tal Emenda Constitucional foi editada como reflexo da Reforma do Estado implementada no Brasil desde a década dos anos 90.<sup>11</sup> Pode-se afirmar que as Emendas Constitucionais e a legislação infraconstitucional editada desde o final da década passada até meados da

---

<sup>9</sup> Veja-se, exemplificativamente, que no Estado do Pará, a Lei Orgânica da Administração Tributária – Lei Complementar nº 78, de 28 de dezembro de 2011, ainda trata desta instituição como “unidade administrativa de execução subordinada à Secretaria de Estado da Fazenda,” e “responsável pela administração tributária estadual”, conforme previsão do Parágrafo único, do Art. 2º. Em Pernambuco, a Lei Orgânica da Administração Tributária – LC nº 107/2008, também prevê que sua estrutura orgânica integra a Secretaria de Estado da Fazenda. Seguindo a mesma sistemática, no Rio Grande do Sul, a LC nº 13.452/2010, em seu Art. 1º, Parágrafo único, vincula a Administração Tributária à Secretaria da Fazenda.

<sup>10</sup> Já há, no país, dois estados que separaram as atividades da Secretaria da Fazenda, criando Secretarias específicas para o desempenho das atividades de Receita. É o caso da Paraíba: Secretaria das Finanças e a Secretaria da Receita, cujas competências estão definidas na Lei Estadual nº 7.838/2005, e do Rio Grande do Norte, que conta com a Secretaria da Tributação, a quem compete administrar todo o sistema tributário estadual, conforme a Lei Complementar nº 163/99.

<sup>11</sup> Em suma, as ideias principais resumem-se em buscar uma nova administração pública, “baseada em conceitos atuais de administração e eficiência, voltada para o controle dos resultados e descentralizada para poder chegar ao cidadão, que, numa sociedade democrática, é quem dá legitimidade às instituições e que, portanto, se torna ‘cliente privilegiado’ dos serviços prestados pelo Estado. É preciso reorganizar as estruturas da administração com ênfase na qualidade e na produtividade do serviço público; na verdadeira profissionalização do servidor, que passaria a perceber salários mais justos para todas as funções. Esta reorganização da máquina estatal tem sido adotada com êxito em muitos países desenvolvidos e em desenvolvimento.” (BRESSLER PEREIRA, 1995: 7)

presente<sup>12</sup> demonstram que os principais objetivos do Estado passam a ser o aumento na arrecadação de fundos e a diminuição de despesas (BUCCI, 2002).

Foram mantidos os direitos e garantias fundamentais da Constituição Federal de 1988, salvaguardados como cláusulas pétreas, sendo inegável que as ideias dos anos 90 serviram para promover uma mudança simbólica (CASTORIADIS, 1982:18; COELHO, 1987:98) na racionalidade do Direito Público Brasileiro (FINGER, 2004: 57-83). Tal conjectura pode significar a reformulação da noção de Administração Tributária, de acordo com os matizes que informam essa nova concepção de Estado, dentro do atual catálogo das funções atribuídas ao Poder Público (SCHIER, 2007).

Para Bacellar Filho (2011: 91), neste quadro, um dos principais objetivos almejados pelo poder público é, inegavelmente, o balanço fiscal. De modo a assegurar tal desiderato, de acordo com o autor, ao lado do arcabouço legal criado no bojo da Lei de Responsabilidade Fiscal,<sup>13</sup> desponta, ainda, a imposição pela busca de uma nova Administração Tributária, composta por órgãos capazes de assegurar a devida arrecadação de receitas públicas. Espera-se, com isso, que as atividades neste campo desenvolvidas façam com que haja o pagamento dos contribuintes, implementando o provimento de recursos públicos. Nesse diapasão, entende-se que a atuação dos órgãos da Administração Tributária, em conjunto com as demais políticas públicas assumidas pelo Estado, permitirá ao poder público a devida arrecadação de receitas, tornando possível a implementação das inúmeras atividades que lhe são atribuídas.

---

<sup>12</sup> Ver, exemplificativamente: Lei nº 9.427/96, que instituiu a ANEEL, Lei nº 9.472/97, que criou a ANATEL, Lei nº 9.478/97, regulamentando a ANP, Lei nº 9.491/97, que estabeleceu o programa de desestatização, Lei nº 9.637/98, que criou as Organizações Sociais, Lei nº 9.782/99, que criou a ANVISA, Lei nº 9.790/99, que instituiu as organizações da sociedade civil de interesse público, Lei nº 9.961/00, que estabelece a ANS, Lei nº 9.984/00, que cria a ANA, Lei nº 10.233/01, que criou a ANTT e ANTAQ, Lei nº 11.079/04, que regulamentou as Parcerias Público-Privadas e as Emendas Constitucionais nº 19 e 20, basicamente e a Lei Complementar nº 101, que estabeleceu normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal.

<sup>13</sup> Nascimento (2001:18), em comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal, assevera que “o princípio da prevenção do déficit fiscal objetiva estabelecer o equilíbrio entre as aspirações sociais e os gastos efetivamente desembolsados no sentido de satisfazer tais expectativas. Por isso que as ações estatais devem mirar esse horizonte caminhando na direção que consista em maximizar as receitas originárias e derivadas, tendo como meta a ser atingida a prevenção de déficits reiterados.”.

Segundo Bresser Pereira (2004: 13), o objetivo é “reconstruir a capacidade do Estado, tornando-o mais forte em termos fiscais e em termos de legitimidade democrática.” Conforme ressalta Bacelar Filho (2011: 6) “pretende-se, portanto, manejando uma necessária reengenharia, aumentar a eficiência e a qualidade dos serviços, atendendo melhor o cidadão, de forma mais célere e a um custo menor.”

No campo internacional, tais ideias vêm sendo ressaltadas desde 1996, na Assembleia Geral do Centro Interamericano de Administrações Tributárias – CIAT,<sup>14</sup> celebrada em São Domingo, na República Dominicana, em Carta Documento editada naquela ocasião. Igualmente, o XX Relatório do Conselho de Impostos da França, de 2002, que trata sobre “As relações entre os Contribuintes e a Administração Tributária”, também noticia as diretrizes que devem informar a Nova Administração Tributária. Comentando referido documento, Coelho e Derzi (2008: 129 e seguintes) asseveram que “Procura-se, em toda a parte, reforçar legalidade com legitimidade, por meio de uma renovação sistemática do consentimento ao tributo, cuja manifestação não se esgota mais na representação parlamentar tradicional.”

Esse é o pano de fundo no qual se desenham as diretrizes para o advento da Nova Administração Tributária, conforme redação do precitado inc. XXII, do Art. 37, introduzido pela Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003. Referida Emenda Constitucional reconhece a relevância das funções exercidas pela Administração Tributária em todo o território brasileiro, buscando racionalizar a estrutura administrativa-tributária,<sup>15</sup> dotando-a de maior eficiência para a apuração das receitas, com o objetivo de concretizar o modelo de Estado Social e Democrático de Direito, voltado à garantia da dignidade de todas as pessoas mediante a efetiva prestação dos serviços públicos.<sup>16</sup>

---

<sup>14</sup> Trata-se, de organização internacional especializada no intercâmbio de informações entre as administrações Tributárias nacionais de mais de 40 países. Constitui-se como organização sem fins lucrativos, que pretende auxiliar os Estados na modernização das administrações tributárias. Fundada em 1967, atualmente possui 38 países-membros, em quatro continentes. In: [www.ciat.org](http://www.ciat.org)

<sup>15</sup> A ideia de racionalização, nesse contexto, é emprestada de Weber (1963: 53).

<sup>16</sup> Sobre o tema, ver Schier (2011: 285-298).



## 1. DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA COMO INSTITUIÇÃO NACIONAL

Nesse cenário, de acordo com os dispositivos supracitados, desponta a conclusão no sentido de que um conceito de Administração Tributária deve abranger os aspectos relacionados à sua estrutura, função e finalidade. Atribui-se, assim, à Administração Tributária status de **instituição**, definida por Joseph Fichter (1974: 297) como “uma estrutura relativamente permanente de padrões, papéis e relações que os indivíduos realizam segundo determinadas formas sancionadas e unificadas com o objetivo de satisfazer necessidades sociais básicas.” Ademais, é possível reconhecer que as instituições constituem-se como importante forma de legitimação social das práticas organizacionais.

Refletindo sobre o tema da Administração Tributária, este último aspecto apresenta asoerbadada importância. Isto porque, na história do direito público brasileiro sempre houve um déficit de legitimidade em relação às atividades desempenhadas pelo fisco. A sociedade brasileira, de uma maneira geral, não reconhece as funções atribuídas à Administração Tributária como funções que permitirão o desenvolvimento social.<sup>17</sup> Daí que a sua institucionalização poderá fornecer subsídios para uma melhor aceitação social, dado o caráter finalístico que deverá ser atribuído à Administração Tributária: permitir ao Estado o financiamento necessário para a consecução das políticas públicas voltadas à satisfação dos direitos fundamentais.

No âmbito do Direito Administrativo brasileiro, Justen Filho (2012) ressalta as vantagens da adoção de uma concepção institucional para a Administração Pública Brasileira, vinculando tal ideia aos valores da democracia. Nesse sentido, assevera que “A concepção institucional permite compreender a Administração Pública como um conjunto uniforme de sujeitos. Este conjunto não perde sua identidade em virtude da alteração da identidade de seus componentes...” Afirma, ademais, que “por sua natureza institucional, a Administração Pública produz padrões de conduta que se impõe a seus integrantes, gerando uma linha de continuidade vinculada a tradições do passado” (JUSTEN FILHO, 2012: 830). Nesse contexto, são instituições já consolidadas no país a Magistratura Nacional, o Ministério

---

<sup>17</sup> Poderiam ser elencadas várias causas para esta realidade, desde a corrupção até o descrédito na correta aplicação dos recursos. O tema foi tratado de forma mais aprofundada por Coelho e Derzi (2008:122).

Público e a Advocacia Geral da União, por exemplo. Essa é realidade que se busca para a Administração Tributária Brasileira, na medida em que se pretende a uniformidade de sua atuação, conquistando-se, perante a sociedade brasileira, a legitimidade das funções por ela exercidas.

Atribuída à Administração Tributária a noção de instituição, impõe-se reconhecer-lhe três elementos: estrutura, função e finalidade. Nesta dimensão, é possível entendê-la como conjunto de órgãos integrantes da Administração Direta – elemento estrutural – encarregado de exercer as atividades de arrecadação e fiscalização decorrentes do Poder de Polícia Tributário – elemento funcional – o que permitirá a criação de condições que permitirão garantir a efetiva prestação dos serviços públicos – dimensão funcional.

Quanto ao primeiro elemento do conceito, a Constituição Federal de 1988 já indica uma dimensão orgânica para a Administração Tributária, no precitado Art. 145, § 1º, o qual, tratando do princípio da capacidade econômica do contribuinte, faculta “à Administração Tributária” a competência para conferir efetividade a tal princípio. De igual maneira, o Art. 167, IV, reconhece o caráter orgânico à Administração Tributária quando impede “a vinculação de receita de impostos a órgão...” ressalvada a destinação de recursos para a realização de “atividades da administração tributária...” Também indica a adoção do sentido orgânico para a Administração Tributária a redação do Art. 52, XV, quando assegura ao Senado a competência para avaliar a funcionalidade do Sistema Tributário Nacional e “o desempenho das administrações tributárias da União, dos estados e do Distrito Federal e dos municípios.”

A análise de tais dispositivos constitucionais indica, de forma inequívoca, que o Constituinte atribuiu a natureza de órgão à Administração Tributária.<sup>18</sup> E órgão autônomo,

---

<sup>18</sup> Tal natureza fundamenta-se na chamada *teoria do órgão*. Segundo a doutrina portuguesa, esta foi a forma encontrada para traduzir a complexidade institucional derivada da separação de poderes sem perda da estrutura unitária do Estado. Para Miranda (1990: 40), “Havia que traduzir a complexidade institucional derivada da separação dos poderes sem perda da estrutura unitária do Estado, e o recurso simbólico ou analógico a noções já trabalhadas pelas ciências da natureza oferecia-se como um instrumento útil de análise e construção (contanto que se não caísse, como por vezes sucedeu, num reducionismo ou num pretenso realismo de matiz biológico).”

independente do Ministério da Fazenda, já que, em outros dispositivos do texto, faz referência a este último, como, por exemplo, no Art. 237.<sup>19</sup>

Adotando-se a natureza institucional para a Administração Tributária tem-se que identificar o segundo elemento que a caracteriza como tal: a sua dimensão funcional.

Certamente, as funções a ela atribuídas terão a natureza de função administrativa,<sup>20</sup> definida, por Celso Antônio Bandeira de Mello como “a função que o Estado, ou quem lhe faça as vezes, exerce, na intimidade de uma estrutura e regime hierárquicos e que no sistema constitucional brasileiro se caracteriza pelo fato de ser desempenhada mediante comportamento infralegal ou, excepcionalmente, infraconstitucionais, submissos todos a controle de legalidade pelo Poder Judiciário” (BANDEIRA DE MELLO, 2014: 36). O mesmo autor disserta, ainda, para afirmar que “Existe função quando alguém está investido no *dever* de satisfazer dadas finalidades em prol do interesse de outrem, necessitando, para tanto, manejar os poderes requeridos para supri-las. Logo, tais poderes são instrumentais ao alcance das sobreditas finalidades.”<sup>21</sup> E finaliza o autor com a ideia que é essencial para a compreensão de todas as atividades desempenhadas pela Administração Tributária: “quem exerce ‘função administrativa’ está adscrito a satisfazer interesses de outrem: a coletividade.”<sup>22</sup> Afinal, foi Rui Cirne Lima (2007: 106) quem cunhou a frase: “Administração é a atividade do que não é senhor absoluto”!

No que tange à Administração Tributária, entende-se que são as atividades de *fiscalização* aquelas que se traduzem como suas funções típicas, capazes de identificar a Instituição.

---

<sup>19</sup> Ver, sobre o tema, o texto clássico de Moreira (1997).

<sup>20</sup> Partindo de uma noção geral, Bandeira de Mello (2014: 29) assevera que “função pública, no Estado Democrático de Direito, é a atividade exercida no cumprimento do dever de alcançar o interesse público, mediante o uso dos poderes instrumentalmente necessários conferidos pela ordem jurídica.”

<sup>21</sup> *Ibidem*.

<sup>22</sup> E conclui o autor: “Por isso, o uso das prerrogativas da Administração é legítimo se, quando e na medida indispensável ao atendimento dos interesses públicos; vale dizer, do povo, porquanto nos Estados Democráticos o poder emana do povo e em seu proveito será exercido.” *Idem*, p. 72.

Como é de conhecimento notório, a atividade de fiscalização emana diretamente do exercício de poder de polícia atribuído ao Estado.<sup>23</sup> No que se refere à matéria tributária, a competência para a fiscalização decorre da previsão expressa do Art. 145, da Constituição Federal, que estabelece: “Art. 145. A União, os estados, o Distrito Federal e os municípios poderão instituir os seguintes tributos: (...) § 1º – Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.”

Na esteira do pensamento de Eduardo Sabbag (2012: 903), por *fiscalização* entende-se “a ação estatal que, orientada pelo princípio da isonomia, deverá identificar o (des) cumprimento das obrigações tributárias, punindo o comportamento indesejado e, em caráter pedagógico, dissuadindo o contribuinte omissivo e recalcitrante da insistência no inadimplemento obrigacional.”. Em uma perspectiva mais ampla, Oliveira (1998: 552) define fiscalização como “o ato de empreender exame e verificação, de controlar a execução ou funcionamento, tudo com vistas ao fiel atendimento das obrigações tributárias a cargo dos contribuintes. Induvidoso que o sujeito ativo, como titular de um crédito fundado na lei, tem o direito e o dever de verificar se as normas legais, que lhe conferem o crédito, estão sendo rigorosamente cumpridas pelo sujeito passivo.”

A atividade de fiscalização, nesse sentido genérico, então, poderá ser entendida como um procedimento administrativo, instaurado pelos agentes competentes integrantes da Administração Tributária, com o fim de verificar “a conformidade da conduta do sujeito passivo das obrigações tributárias principais e acessórias às normas aplicáveis” (BREYNER, 2011:29).

Com base na tese aqui defendida, pode-se concluir que as competências de fiscalização se traduzem nas atividades consideradas essenciais da Administração Tributária pelo

---

<sup>23</sup> Ver, sobre o tema do poder de polícia, no Brasil, a obra de Bandeira de Mello (2014). . No âmbito do direito comparado, a obra de Cassagne (2006).

Constituinte, no Art. 37, XXII, da Carta Magna, constituindo-se, então, como o elemento funcional de tal Instituição.

Finalmente, relembro-se o conceito tomado como paradigma no presente estudo tem-se que uma Instituição se caracteriza enquanto tal por apresentar uma estrutura mais ou menos permanente e uma função que a identifica, tudo com o objetivo de satisfazer necessidades sociais básicas.

Na linha da noção supracitada, resta delinear, então, quais seriam as *necessidades sociais* a serem supridas pela Administração Tributária, sendo esta a sua dimensão teleológica.

Já se afirmou que desde os primórdios do pensamento da Ciência Política Moderna o Fisco ocupa papel central na configuração do Estado e no seu relacionamento com a sociedade. Ressaltou-se, ainda, que desde a gênese da Administração Pública Moderna, as atividades desempenhadas pelos fiscais “estão incluídas dentre as funções essenciais do Estado e aparecem, desde logo, marcadas pela preocupação em assegurar o interesse público, caracterizando-se como típicas funções administrativas,” (BACELLAR FILHO, 2011:80) ligadas à “satisfação constante das necessidades coletivas; prestação de bens e serviços” (MIRANDA, 1990:24).

É pacífico o entendimento, nesse sentido, de que as funções ligadas à Administração Tributária permitem que o Estado arrecade recursos que viabilizem o cumprimento dos objetivos fundamentais que lhe são impostos pela Carta Constitucional. Nesta esteira, é certo afirmar que “a riqueza para o Estado constitui apenas um meio para que possa cumprir suas finalidades de satisfação das necessidades públicas,” (ROSA JUNIOR, 1985: 16) perspectiva calcada na ética da modernidade.

Com efeito, com o advento do Estado Liberal,<sup>24</sup> o Fisco, que antes atuava tão-somente para financiar os anseios do Rei – passa a ser entendido como o instrumento que permitirá ao Estado custear uma estrutura voltada à garantia dos direitos fundamentais, ainda que numa perspectiva formal e abstencionista (SCHIER, 2007).

---

<sup>24</sup> Sobre o liberalismo consultar, por todos, Goyard-Fabre (1999) e Novais (1987).

Mas é sob a égide do modelo de Estado Social que as funções exercidas pelos órgãos aos quais se convencionou chamar de Administração Tributária se colocam como instrumento para a garantia dos direitos fundamentais ligados à prestação de serviços públicos. Com efeito, a dimensão formal dos direitos fundamentais, que norteou as políticas públicas no âmbito do Estado Liberal, não foi capaz de dar aos cidadãos nem mesmo as mínimas condições de sobrevivência. Desde meados do século XIX eclodiram por todo o globo movimentos populares que demandavam do Estado uma atuação que lhes permitisse minimamente ter acesso aos bens básicos da vida. Tais demandas foram recepcionadas pelas Cartas Constitucionais que positivaram uma série de direitos sociais com o intuito de garantir, a todos, condições de dignidade.<sup>25</sup> Nessa dimensão, **a função desempenhada pela Administração Tributária torna-se requisito de desenvolvimento social.**

Daí porque se pode afirmar que é no Estado Social e mais particularmente no Estado Social e Democrático de Direito que as atividades da Administração Tributária são consideradas como elemento essencial de concretização dos direitos fundamentais, permitindo a atuação necessária e proporcional do poder público – essa é a sua dimensão teleológica, portanto. Afinal, o significado de uma Constituição só se substancializa se nortear o Estado a uma consolidação democrática, assegurando a convivência social com a exclusão da violência, mediante a garantia da liberdade, igualdade e solidariedade concretas, de acordo com Schneider (1991: 40).

Neste modelo de Estado, adotado para o Brasil pela Constituição da República de 1988, entende-se que o desenvolvimento está atrelado ao crescimento econômico, mas também ao atendimento dos anseios da maioria dos cidadãos, noção que impõe uma atuação do poder público dirigida para a garantia e o alcance dos fins sociais. Não por outro motivo, “hoje se pergunta: que desenvolvimento queremos? E é longa a lista dos adjetivos empregados para descrever o desenvolvimento desejado e desejável: político, econômico, social, tecnológico, sustentável, justo, inclusivo, humano, harmônico, cultural, material, etc.” (HEIDEMANN, 2010: 27).

---

<sup>25</sup> Ver, sobre o tema, Martínez (2006: 115) que sustenta que os direitos de cunho social traduzem a *divindade humana*, um vetor axiológico que faz com que integrem a Constituição um núcleo de direitos ligados à ideia de liberdade, de igualdade e de solidariedade.

No plano da implementação das atividades impostas ao Estado, então, a influência dessa perspectiva de desenvolvimento que vai além da esfera econômica foi consagrada na Constituição Federal de 1988. Foi no seio de redemocratização do Estado Brasileiro que se propiciou a leitura da atuação do poder público, notadamente através do serviço público, como o conjunto de ofertas positivas assumidas pelo Estado por serem reputadas imprescindíveis e correspondentes a conveniências básicas da sociedade, diretamente vinculadas à efetivação da plêiade de direitos sociais consagrados no texto da Carta Magna (BACELLAR FILHO, 2011: 27).

Nesta concepção, quando o Estado toma para si a tarefa de prestação de serviços públicos (saúde, educação, energia elétrica, água e saneamento, por exemplo), ele se impõe, também, a necessidade de aumentar sua arrecadação para permitir a prestação adequada de tais serviços. E é evidente que a necessidade de aumento da receita não poderá ser sanada tão-somente no aumento de carga tributária, mas sim devem-se buscar outros mecanismos que permitam ao poder público a devida prestação dos serviços, sem onerar em demasiado os contribuintes. É nessa dimensão que surge a necessidade premente de eficiência da gestão da Administração Tributária.

E é por isso que sob a égide do Estado Social e Democrático, nos termos pautados pelo Constituinte de 1988, que o Fisco é tomado como uma carreira essencial e que a Administração Tributária deve adotar seu viés institucional – não só porque permite ao Estado arrecadar recursos para manter sua estrutura interna de funcionamento, mas, acima disso, porque permite ao Estado a obtenção de recursos para a devida prestação dos serviços públicos. Tem-se, assim, que “a concretização do Estado Democrático de Direito, em uma sociedade tão desigual, demanda recursos elevados.” Afinal, “**autoaplicabilidade, prevalência, integridade, irreversibilidade e inesgotabilidade** são os predicados de que a Constituição dota os direitos e garantias fundamentais, no seio dos quais estão incluídos os sociais, raízes profundas da República e da Federação que serão plantadas e fixadas por meio de instrumentos fiscais...” (COELHO, 1987:128).

Diante desses pressupostos, entende-se necessária a edição de uma Lei Orgânica da Administração Tributária, que deverá ser um instrumento para que, fornecendo as bases

para a formação de uma cultura institucional, permita à sociedade o reconhecimento da relevância das atividades por ela exercidas, sem as quais, em última análise, não se permite a concretização do modelo de Estado Social preconizado na Carta Magna.

A institucionalização da Administração Tributária, mediante a edição de sua Lei Orgânica visa, portanto, a viabilizar um instrumento de gestão pública que permitirá a racionalização das funções exercidas pela Administração Tributária, permitindo incrementar a arrecadação, mediante melhores condições estruturais de trabalho e da garantia de um conjunto de prerrogativas e direitos aos seus servidores.

## **2. A EDIÇÃO DA LEI ORGÂNICA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Na esteira das ideias até aqui tratadas, com o objetivo de assegurar os objetivos almejados pela Reforma Administrativa no Brasil e pretendendo consolidar uma *cultura institucional* nesse setor, busca-se a aprovação da chamada Lei Orgânica da Administração Tributária – LOAT, tanto em nível nacional, como em níveis estadual e municipal.

Tal iniciativa é fruto de um intenso trabalho das entidades representativas dos servidores integrantes da Administração Tributária. Daí nasceu a PEC nº 186, apresentada em novembro de 2007 pelo Deputado Federal Aécio Lima, do PT/SC, com a seguinte redação:

*Art. 1º É acrescentado os §13 e §14 ao Art. 37 da Constituição Federal, com a seguinte redação:*

*"§ 13 – Lei complementar estabelecerá as normas gerais aplicáveis à Administração Tributária da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, dispondo inclusive sobre direitos, deveres, garantias e prerrogativas dos cargos de sua carreira específica, mencionada no inciso XXII deste artigo.*

*§ 14 – Às Administrações Tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios são asseguradas autonomia administrativa, financeira e funcional, e as iniciativas de suas propostas orçamentárias dentro dos limites estabelecidos na Lei de diretrizes orçamentárias."*

Entende-se que a edição da LOAT tornará possível consagrar a Administração Tributária como uma verdadeira Instituição da sociedade brasileira, nos termos asseverados no tópico



anterior do presente estudo.<sup>26</sup> A LOAT coloca-se, portanto, como instrumento que permitirá estabelecer as balizas para garantir a segurança funcional dos agentes públicos que integram a Administração Tributária, ao mesmo tempo em que fornecerá mecanismos de proteção do contribuinte.

Não é demais ressaltar que o que se busca com uma legislação dessa natureza é criar mecanismos de proteção dos servidores contra possíveis ações políticas e de grupos que tutelam interesses econômicos em detrimento do exercício de suas funções públicas. A Lei Orgânica permite, ainda, impedir qualquer tipo de interferência no exercício das funções fiscais, buscando, com isso, garantir a eficácia e a justiça social.

Tal normativa deverá permitir a instalação de uma Nova Administração Tributária, colaborando para a consolidação de uma estrutura que permita a realização das relevantes funções constitucionais que lhe são atribuídas, com eficiência e tendo em vista os cânones do Estado Democrático de Direito, asseguradas sua autonomia funcional, administrativa e financeira.

Veja-se que esses foram os objetivos alcançados, mediante a edição de suas Leis Orgânicas, por outras importantes instituições brasileiras, como, por exemplo, a Magistratura, o Ministério Público e a Advocacia Geral da União. Estes, segundo José Augusto Delgado, “tidos como órgãos com atribuições essenciais e especiais, pelo que atuam com as prerrogativas seguintes: autonomia funcional (inexistência de subordinação a outros órgãos), administrativa (gestão dos assuntos internos, inclusive admissão e gestão de pessoal) e financeira (iniciativa de proposta orçamentária)” (DELGADO, 2013: 23).

Sobre o tema agora tratado, entende-se, então, por autonomia funcional, na esteira do pensamento do referido autor, que a Administração Tributária não será subordinada,

---

<sup>26</sup> Pernambuco foi o primeiro Estado da Federação a editar sua Lei Orgânica da Administração Tributária, a Lei Complementar nº 107, de 14 de abril de 2008. No Rio Grande do Sul, a LOAT é a Lei nº Complementar nº 13.452, de 27 de abril de 2010. No Estado do Paraná, a carreira dos Auditores Fiscais da Coordenação da Receita do Estado da Secretaria do Estado da Fazenda do Paraná é regulada, atualmente, pela sua Lei Orgânica – Lei Complementar 131/2010. E no Pará foi editada a Lei Orgânica da Administração Tributária, Lei Complementar nº 78, de 28 de dezembro de 2011.

hierarquicamente, a qualquer outro órgão, submetendo-se, apenas, às determinações do Chefe do Poder Executivo.

A autonomia funcional adquire ainda outro contorno, traduzido pela ideia de *independência técnica*. Significa, em outras palavras, que os Auditores Fiscais, agentes públicos que irão integrar a Administração Tributária, terão competência para realizar suas atividades, independentemente da influência de interesses políticos ou econômicos, assegurando-se, mediante tal prerrogativa, a tão necessária blindagem institucional.

Reveste-se, assim, a autonomia funcional, de um caráter protetivo, que se concretiza pela impossibilidade de haver sujeição hierárquica entre os membros e o Chefe da Instituição no que se refere ao exercício das competências decorrentes do Poder de Polícia. Por certo, tal autonomia não elimina a relação de hierarquia no âmbito administrativo, sendo assegurando, inclusive, o exercício do poder disciplinar, nos termos da legislação.

Neste aspecto, é preciso recordar que as atividades essenciais desempenhadas pelos servidores que integram a Administração Tributária traduzem-se como atividades decorrentes do poder de polícia cometido, com exclusividade, ao Estado. Por isso, deverão ser desempenhadas em cotejo com o regime jurídico administrativo, observando-se notadamente os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, nos estritos limites permitidos pela legislação e em cumprimento expresso da Lei, já que são competências que traduzem atividade vinculada, que não poderá ser norteadada, em momento algum, por critérios de oportunidade e de conveniência, típicos das atividades discricionárias.

No mesmo sentido, defende-se a necessária autonomia administrativa à Administração Tributária, prerrogativa que permitirá à Instituição a gestão administrativa de todos os assuntos que lhe são pertinentes.

E de igual maneira, é necessário que a LOAT estabeleça mecanismos que garantam a sua autonomia financeira, prerrogativa assegurada mediante a garantia, dentre outras, de que seja a Administração Tributária o órgão a encaminhar, ao Chefe do Executivo, a sua proposta orçamentária.

Nesta seara, não se pode olvidar que as normas constitucionais, como já se disse, asseguram que à Administração Tributária sejam destinados recursos prioritários (Art. 37, XXII, da Constituição Federal de 1988), inclusive assegurando-se a vinculação de receitas (Art. 167, IV, da Constituição Federal de 1988).

José Afonso da Silva (2005: 345), em comentários ao referido dispositivo, afirma que o Constituinte estabeleceu a prioridade de recursos para atividades essenciais ao funcionamento do Estado, dentre elas a Administração Tributária, ressaltando que “O inciso XXII foi incluído no Art. 37 pela Emenda Constitucional 42/2003. Ele tem duas partes: a primeira destaca duas ordens de Instituições: (a) as Administrações Tributárias de todas as unidades federativas ... essas duas instituições devem receber recursos prioritários para a realização de suas atividades.”

O reconhecimento da Administração Tributária como Instituição, assegurada a sua autonomia, não se trata, apenas, de digressão teórica. Por certo, não parece ser demais afirmar que o Constituinte pretendeu garantir sua independência em relação aos demais órgãos administrativos, ao assegurar à *administração fazendária e seus servidores precedência sobre os demais setores administrativos*, como fez no Art. 37, XVIII, da CF/88.

Comentando a necessária autonomia a ser assegurada à Administração Tributária, Coelho e Derzi (2008: 142) afirmam que “a norma constitucional pressupõe, de forma implícita, a necessária independência da Administração fazendária e seu distanciamento em relação aos demais setores administrativos.” E asseveram, ainda que “a autonomia funcional é vital ao bom funcionamento das atividades inerentes da Administração fazendária, de tal forma que se dê uma necessária impermeabilização da função, em relação aos agentes políticos, e ainda em relação ao ambiente externo, pleno de interesses econômicos e políticos. A função pública só pode ser exercida de maneira imparcial e isonomia para todos os contribuintes”.

Exatamente em busca desses objetivos é que se deve buscar, com a aprovação da LOAT, a consolidação da chamada *cultura institucional* para a Administração Tributária. Afinal, de acordo com Justen Filho (2012: 820), “Quanto mais consolidada a estrutura institucional da Administração Pública, menor é a influência da vontade pessoal dos governantes sobre o

modo de sua operação. A atuação do corpo burocrático se desvincula das decisões políticas, o que envolve tanto aspectos positivos como negativos.”

Desenvolver um aparato estatal que opere eficiente e eficazmente é uma das metas elencadas pelo Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social da Presidência da República. Entende-se que este é o objetivo almejado com a PEC nº 186/2007, ao estabelecer a necessidade de edição da Lei Orgânica da Administração Tributária, buscando-se que tal Instituição se constitua como elemento essencial da República Federativa do Brasil, sendo reconhecida como tal pela sociedade, assegurada a sua autonomia nas dimensões antes citadas.

### **CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Os objetivos buscados mediante a institucionalização da Administração Tributária nos moldes traçados no presente estudo visam, portanto, a assegurar ao Estado Brasileiro mais um instrumento de gestão pública voltado à satisfação do interesse público, traduzido na construção de uma sociedade mais justa e solidária, nos termos do Art. 3º, da Carta Constitucional. Assim, a racionalização das funções desempenhadas com autonomia, com estrutura modernizada e eficiente, aliada à garantia de um ambiente ético e profissional, permitirá o desempenho da relevante missão atribuída à Administração Tributária.

Mas é preciso reconhecer que há inúmeros desafios a serem enfrentados, não só no âmbito da matéria específica da tributação, tema que vem sendo estudado pela doutrina tributarista brasileira com afinco, mas problemas que assolam a organização administrativa como um todo, no cenário nacional, notadamente no que se refere à necessidade de controle social, à ineficiência e à corrupção (NOHARA, 2012).

Por isso, a institucionalização da Administração Tributária, nos moldes aqui tratados, não implica apenas na reformulação de sua estrutura ou no aprimoramento de suas funções. É preciso, para alcançar os desideratos buscados por essa instituição no ambiente do Estado Democrático de Direito, que o seu modelo de gestão seja orientado pelos valores assegurados pelo Constituinte de 1988. Daí que, ao lado das garantias do modelo burocrático adotado em 1988, é preciso assegurar mecanismos democráticos de controle,

que permitam a participação popular na esfera da Administração Tributária, notadamente como forma de controle de seus atos. É preciso que a Administração Tributária atue em parceria com a sociedade civil.

Desde a promulgação da Constituição Federal de 1988, pode-se observar que restou estabelecido um regime jurídico vinculado aos valores democráticos no âmbito administrativo. E isso se deu mediante a garantia do direito de participação, inovando, assim, o tratamento jurídico conferido à atividade dos poderes públicos no ordenamento pátrio.

Neste contexto, a Constituição destaca-se por sua preocupação em garantir, também na esfera administrativa, a participação dos cidadãos, assegurando a possibilidade de interferirem na tomada de decisões do Poder Público, bem como a possibilidade de exercerem o controle dos atos administrativos. Afinal, “Na Constituição de 1988, a participação política é uma realidade. Não podemos, agora, subestimar a participação e a democracia precisarão ser, igualmente, uma só. Seja no domínio do político, seja no universo do aparato administrativo” (CLEVÈ, 1993: 35).

Pode-se dizer, assim, que a Carta de 88 assegurou ao cidadão não mais o papel de um simples destinatário do poder, mas sim o de sujeito que está na origem de todo o poder, visão que deverá informar, também, a Administração Tributária.

Nessa medida, o direito de participação na Administração Pública consagra-se como um direito fundamental que garante o acesso dos cidadãos às esferas de decisões do Poder Público. Por outro lado, também assegura aos indivíduos a possibilidade de controlar diretamente os atos administrativos. A partir dessas dimensões, este direito concretiza dois dos princípios estruturantes do Estado brasileiro, que fundamentam a fórmula prevista na Constituição Federal: Estado Democrático de Direito.

Tal direito desponta como instrumento capaz de conferir legitimidade às atividades do poder público – daí a sua relevância no tema tratado no presente livro. E isto porque, mediante os instrumentos jurídicos que o concretizam, permite a democratização das decisões (orçamento participativo, consulta pública, audiência pública, debate público,

dentre outros), assim como o controle, a ser exercido pela população, de toda a atividade do Poder Público (SCHIER, 2004: 53-55).

Assim, mediante as aspirações promovidas pela Reforma do Estado na década de 90, na busca de um modelo governamental mais gerencial e eficiente, sem se abandonar os valores do Estado de Bem-Estar Social, passou-se a realizar um maior controle das instituições públicas e privadas no anseio de atingir níveis mais altos de desenvolvimento e também para que o planejamento das políticas públicas realmente seja efetivo frente às necessidades sociais.

Disso, diversas estruturas foram adotadas para a obtenção do controle desejado e também para que as informações acerca do cumprimento dos deveres estatais chegassem mais facilmente à sociedade. Assim, o balanceamento entre a diminuição dos custos da “máquina estatal”, a universalização do fornecimento de serviços públicos adequados e o aumento da parceria do Poder Público com o setor privado são alguns dos principais objetivos buscados com a já referida Reforma Administrativa e que vêm informando a gestão pública no cenário nacional. Tais objetivos implicam na busca pela profissionalização do servidor público e pela desconcentração de competências na esfera administrativa, mediante a criação de órgãos autônomos, temas que interessam diretamente na reformulação da Administração Tributária que, pelos limites do presente trabalho, serão tratados em outra oportunidade (SCHIER, 2016).

Mas desponta, ainda, como inovação a ser buscada na gestão pública, a tratativa das novas formas de *controle* e de *transparência*, temas que se relacionam diretamente com a participação social.

Nessa seara, transparece a necessidade de se aprimorar a democracia com a inclusão dos indivíduos na esfera das decisões públicas, por meio da participação social, nos dois sentidos antes tratados: como agentes que participam para decidir (esfera do princípio democrático) ou como agentes que participam para controlar (esfera do princípio do estado de direito). No que se refere à Administração Tributária, a dimensão do controle

participativo será realizada notadamente na seara da Ouvidoria, órgão que deverá integrar a instituição.<sup>27</sup>

Com o presente artigo buscou-se demonstrar que a institucionalização da Administração Tributária, como órgão que permite o controle social, mas também como órgão dotado de autonomia, viabilizará um ambiente de resistência à apropriação privada dos recursos públicos. Isto porque, procurou-se solidificar a ideia de que a autonomia permite a criação de mecanismos de blindagem dos servidores contra possíveis ações políticas e de grupos que tutelam interesses econômicos em detrimento do exercício de suas funções públicas. Buscou-se validar a tese de que a garantia das autonomias administrativa, financeira e funcional é a estratégia que irá impedir qualquer tipo de interferência no exercício das funções fiscais, implementando-se, assim, um ambiente técnico e íntegro na Instituição.

Afinal, “O público que paga impostos deveria estar seguro em sua expectativa de que a organização responsável por administrar o sistema tributário do país administrará as leis tributárias de maneira consistente e justa para que os contribuintes que estão em posição similar sejam tratados igualmente e consistentemente segundo a lei e que, como resultado, todos os contribuintes paguem sua justa parte. (...) o público espera que a Administração Tributária e seus funcionários fossem livres de todo tipo de corrupção ou influência indevida” (ALINK & KOMMER, 2015: 98).

Do que restou aqui tratado, percebe-se que a institucionalização da Administração Tributária aparece como uma alternativa de gestão séria e eficiente em todos os níveis da federação. O modelo aqui desenvolvido, que vem sendo defendido pelos Sindicatos e Associações dos fiscos em todo o Brasil, apresenta-se como uma solução possível e viável para a racionalização de suas atividades típicas, ao mesmo tempo em que tal tratativa jurídica permitirá o aumento da arrecadação sem o aumento da carga tributária.

As vantagens para a sociedade civil, com o desenho institucional proposto são inquestionáveis. Do ponto de vista macro, o incremento da arrecadação permite maiores

---

<sup>27</sup> Importante a referência, aqui, da dimensão do controle pelo acesso à informação, no contexto da Lei de Acesso à Informação.

recursos para que o Estado consagre os objetivos da República delimitados na Carta Constitucional, assegurando a devida prestação dos serviços públicos e a possibilidade de garantia de investimentos de infraestrutura. E, como restou demonstrado, as normas aqui sugeridas também asseguram, notadamente em face da autonomia, o exercício da função fiscal de maneira isonômica em face de todos os cidadãos, impedindo a criação de privilégios fiscais.

Com tais considerações, entende-se que a reflexão proposta contribuirá para a construção de uma Administração Tributária eficiente e atuante, assegurando-se aos servidores que a compõem a dignidade compatível com o elevado exercício de suas atividades. Entende-se que essa modelagem permitirá ao Estado brasileiro a concretização dos objetivos fundamentais previstos na Constituição Federal de 1988, garantindo os direitos fundamentais nela consagrados.

## **Bibliografia**

ALINK, Matthijs & KOMMER, Victor van (2015). Tradução de Vinicius Pimentel de Freitas. **Manual de administração tributária**. Brasília: IBDF.

BACELLAR FILHO, Romeu Felipe (org.) (2011). **Globalização, direitos fundamentais e direito administrativo**. Belo Horizonte: Fórum.

BASTOS, Celso Ribeiro (2012) **Curso de direito financeiro e tributário**. São Paulo: Saraiva.

BORDIN, L. C. V. (2002). **A origem dos tributos**. Estudos Econômico-Fiscais. Governo do Estado do Rio Grande do Sul, Secretaria da Fazenda, Departamento da Receita Pública Estadual, Divisão de Estudos Econômico-Tributários, ano 8, n. 9.

BRESSER PEREIRA, Luiz C. (1995). **Plano diretor do aparelho e da reforma do estado**. Brasília: MARE, 1995. <http://www.bresserpereira.org.br/Documents/MARE/PlanoDiretor/planodiretor.pdf>.

BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos. (2004). **Instituições, bom estado e reforma da gestão pública**. In: Economia do setor público no Brasil. São Paulo: Campus Elsevier.

BREYNER, Frederico Menezes. (2011). **Regime Jurídico da Fiscalização Tributária: Constituição e Código Tributária Nacional**. In: Revista Dialética de Direito Tributário.

BUCCI, Maria P. Dallari (2002). **Direito administrativo e políticas públicas**. São Paulo: Saraiva.

CASSAGNE, Juan Carlos (2006). **Servicio público y policía**. Buenos Aires: Universitas.



CASTORIADIS, Cornelius (1982). *A instituição imaginária da sociedade*. Tradução de: REYNAUD, De Guy. 3. ed. Rio de Janeiro: Paz e Terra.

CIRNE LIMA, Rui (2007). *Princípios de direito administrativo*. 7. ed., São Paulo: Malheiros.

CLEVÈ, Clémerson Merlin (1993). *Temas de Direito Constitucional*. São Paulo: Acadêmica.

COELHO, Luiz Fernando (1987). *Teoria crítica do direito*. Curitiba: HDV.

COELHO, Sacha C. N. e DERZI, Misabel A. M. (2008). *A importância da administração tributária no Estado Democrático de Direito. Análise da Emenda Constitucional nº 42/2003*. In: Análise dos dispositivos constitucionais da nova administração tributária. O alcance das alterações introduzidas pela Emenda Constitucional nº 42/2003, no texto da Constituição Federal. Pareceres. Brasília: Fenafisco.

DALLARI, Adilson de A. MARTINS, Ives G. da S. e NASCIMENTO, Carlos V. (coord.) (2013). *Tratado de direito administrativo*. São Paulo: Saraiva.

DELGADO, José Augusto. (2013) *Organização político-administrativa do estado*. In: DALLARI, Adilson de Abreu. MARTINS, Ives Gandra da Silva e NASCIMENTO, Carlos Valder. (coord.). *Tratado de direito administrativo*. São Paulo: Saraiva.

FICHTER, Joseph H. (1974). *Sociologia*. Barcelona: Editorial Herder.

FINGER, Ana C. (2004). *O público e o privado na Administração Pública*. In: Edgar Guimarães (Coord.). *Cenários do Direito Administrativo: estudos em homenagem ao Professor Romeu Felipe Bacellar Filho*. Belo Horizonte: Fórum.

GOYARD-FABRE, Simone (1999). *Os princípios filosóficos do direito público moderno*. São Paulo: Martins Fontes.

GUIMARÃES, Edgar (Coord.) (2004). *Cenários do Direito Administrativo*. Belo Horizonte: Fórum.

HAHN, Tatiana G. e GRZYBOVSKI, Denize (2006). *Educação fiscal: premissa para melhor percepção da questão tributária*. In: Rev. Adm. Pública, vol.40, n.5. Rio de Janeiro: FGV.

HARGER, Marcelo. (Coord.) (2007). *Curso de direito administrativo*. Rio de Janeiro: Forense.

HEIDEMANN, Francisco G. (2010). *Do sonho do progresso às políticas de desenvolvimento*. In: HEIDEMANN, Francisco G. e SALM, José Francisco. *Políticas públicas e desenvolvimento*. 2. ed., Brasília: UNB, 2010, pp. 23-40.

HEIDEMANN, Francisco G. e SALM, José F. (2010). *Políticas públicas e desenvolvimento*. Brasília: UNB.

JUSTEN FILHO, Marçal (2012). *Curso de direito administrativo*. 8ª edição, Belo Horizonte: Fórum.

MARTÍNEZ, Gregório Peces-Barba (2006). *La constitución y los derechos*. Bogotá: Universidad Externado de Colômbia.

MARTINS, Ives G. da S. e NASCIMENTO, Carlos V. (2001). *Lei de responsabilidade fiscal*. São Paulo: Saraiva.

MIRANDA, Jorge (1990). *Funções, órgãos e actos do estado*. Almedina: Lisboa.

MOREIRA, Vital (1997). *Administração autónoma e associações públicas*. Coimbra: Coimbra Editora.

NOHARA, Irene P. (2012). *Reforma administrativa e burocracia: impacto da eficiência na configuração do Direito Administrativo brasileiro*. São Paulo: Atlas.

NOVAIS, Jorge R. (1987). *Contributo para uma teoria do estado de direito: do estado de direito liberal ao estado social e democrático de direito*. Coimbra: Coimbra.

OLIVEIRA, José J. de M. (1998). *Código Tributário Nacional: comentários, doutrina e jurisprudência*. São Paulo: Saraiva.

ROSA JÚNIOR, Luiz E. F. da (1985). *Manual de direito financeiro e direito tributário*. 5. ed., Rio de Janeiro: Freitas Bastos.

SABBAG, Eduardo (2012). *Manual de Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva.

SCHIER, Adriana da Costa Ricardo (2004). *Administração Pública: Apontamentos sobre os Modelos de Gestão e Tendências Atuais*. In: GUIMARÃES, Edgar (Coord.) *Cenários do Direito Administrativo*. Belo Horizonte: Fórum.

SCHIER, Adriana da Costa Ricardo (2011). *Serviço público como direito fundamental: mecanismo de desenvolvimento social*. In: BACELLAR FILHO, Romeu Felipe (org.) *Globalização, direitos fundamentais e direito administrativo*. Belo Horizonte: Fórum, 2011, pp. 285-298.

SCHIER, Adriana da Costa Ricardo (2016). *A institucionalização da administração tributária*. Curitiba: Íthala.

SCHIER, Adriana da Costa Ricardo (2017). *Administração pública: apontamentos sobre os modelos de gestão e tendências atuais*. In: HARGER, Marcelo. (Coord.) *Curso de direito administrativo*. Rio de Janeiro: Forense

SCHNEIDER, Hans Peter. (1991) *Democracia y constitucion*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales.

SILVA, José Afonso da (2005). *Comentário contextual à Constituição*. São Paulo: Malheiros.

WEBER, Max. (1963) *Economia e sociedade*. 3. ed., V. I. Brasília: UnB.