

## **A EXCEÇÃO AO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA PROIBIÇÃO DE VINCULAÇÃO DE RECEITA DE IMPOSTOS PARA AS ATIVIDADES DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

**Cleide Regina Furlani Pompermaier<sup>1</sup>**

A Ordem Tributária pode ser definida, em conjunto com os princípios republicano, federativo e democrático, como um arcabouço normativo tendente a disciplinar a ação tributária como um todo, exercida pelo Poder Público, com o intuito de arrecadar recursos para o Estado e resguardar o erário de ataques criminosos, tendentes a dilapidar os tesouros comuns. Ou seja, o principal objetivo da regulação do sistema tributário é arrecadar recursos e resguardar o cofre público dos ataques tendentes a dilapidar o patrimônio público.

As administrações tributárias, por sua vez, podem ser retratadas por um conjunto de ações, que têm por objetivo precípuo fazer com que o contribuinte cumpra os preceitos da legislação tributária e as consequentes obrigações principal e acessória, com o primordial objetivo de incrementar o erário público e não permitir que esse mesmo erário seja dilapidado.

Essas ações e atividades praticadas no âmbito fazendário devem ser realizadas num ambiente tecnicamente preparado, não sendo esta, ressalte-se, uma liberalidade das Administrações Públicas, mas sim uma obrigação. A competência privativa para executar as ações realizadas pela administração tributária, no que se refere à constituição do crédito tributário, é das autoridades lançadoras, as quais, ressalte-se, são as únicas que têm poder de realizar o lançamento.

A administração tributária, para ser efetiva e eficaz, exige elevado grau de autonomia financeira e funcional. Existem quatro problemas básicos que desencadeiam as maiores dificuldades, mormente no âmbito municipal: a falta de condições materiais e de estrutura para dar guarida à ação fiscalizatória; a falta de vontade política na busca pela receita própria; a vontade de não tributar os seus eleitores; e, finalmente a proximidade do administrado com o administrador.

O procedimento fiscalizatório ou a ação fiscal, como também é conhecido, é o conjunto das atividades de supervisão e controle do efetivo e integral cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias, incluindo desde a identificação dos desvios no cumprimento das mesmas, até a aplicação de sanções de ofício pelo descumprimento tributário, e, ainda, a formulação da representação fiscal para fins penais.

---

<sup>1</sup> Procuradora do Município de Blumenau, Professora Universitária, membro da Comissão de Tributação da OAB do Estado de Santa Catarina, membro do Conselho de Contribuintes do município de Blumenau, membro do Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social do Município de Blumenau - CMDES, especialista em Direito Tributário pela Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC. Autora do livro "O ISS NOS SERVIÇOS NOTARIAIS E DE REGISTROS PÚBLICOS" e demais artigos científicos publicados em vários sites e revistas especializadas.

Citam-se, na oportunidade, algumas das prerrogativas da autoridade lançadora: pode e deve proceder à constituição do crédito tributário, o qual será formalizado pelo lançamento; pode e deve iniciar o procedimento fiscalizatório quando observar indício de qualquer infração tributária ou descumprimento de obrigação acessória. Possui livre acesso a documentos e informações que interessam ao fisco, podendo formular questionários para aprimorar o serviço de auditoria. Pode requisitar e obter o auxílio da força pública policial sem autorização judicial quando impedido de adentrar no recinto do domicílio do contribuinte. Tem o dever de controlar as receitas tributárias transferidas. Possui fé pública no desempenho de suas atribuições funcionais; tem o direito de receber e portar carteira funcional, expedida por autoridade competente, revestida de fé pública e equivalente a documento de identidade para quaisquer fins legais em todo o território nacional.

Menciona-se, igualmente, na oportunidade, alguns deveres inerentes à ação fiscal: tem a autoridade lançadora o dever de zelar pela correta execução de suas funções e pela aplicação da legislação tributária. Deve observar e respeitar o sigilo fiscal em todos os atos que praticar e nos procedimentos em que atuar. Deve respeito no trato com o contribuinte, sendo obrigado a comunicar os atos praticados, etc.

A administração tributária, por isso mesmo, embora podendo muito, não pode tudo, conforme já decidiu o Supremo Tribunal Federal, *in litteris*:

**FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA**– (...). - Não são absolutos os poderes de que se acham investidos os órgãos e agentes da administração tributária, pois o Estado, em tema de tributação, inclusive em matéria de fiscalização tributária, está sujeito à observância de um complexo de direitos e prerrogativas que assistem, constitucionalmente, aos contribuintes e aos cidadãos em geral. Na realidade, os poderes do Estado encontram, nos direitos e garantias individuais, limites intransponíveis, cujo desrespeito pode caracterizar ilícito constitucional. - **A administração tributária, por isso mesmo, embora podendo muito, não pode tudo. É que, ao Estado, é somente lícito atuar, "respeitados os direitos individuais e nos termos da lei" (CF, art. 145, § 1º), consideradas, sobretudo, e para esse específico efeito, as limitações jurídicas decorrentes do próprio sistema instituído pela Lei Fundamental, cuja eficácia - que prepondera sobre todos os órgãos e agentes fazendários - restringe-lhes o alcance do poder de que se acham investidos, especialmente quando exercido em face do contribuinte e dos cidadãos da República, que são titulares de garantias impregnadas de estatura constitucional e que, por tal razão, não podem ser transgredidas por aqueles que exercem a autoridade em nome do Estado (...)** <sup>2</sup> (Grifos nossos).

<sup>2</sup> STF - Habeas Corpus 93050. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%2893050%2EENUME%2E+OU+93050%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/bmygy55>>. Acesso em: 11 abr. 2014.

É muito importante salientar que a Constituição Federal, como lei maior, trata a questão tributária em detalhes e, dentre eles, faz forte referência aos princípios constitucionais tributários e ao poder de tributar, lembrando que tais princípios foram estabelecidos para a proteção do contribuinte e não para o Estado.

No que toca às administrações tributárias, faz-se mister recordar que, ainda antes do advento da Emenda Constitucional nº 42/2003, a Carta Magna determinava em seu art. 37, inciso XVIII, que a Administração Fazendária tem preferência sobre os demais setores administrativos.

Com o advento da EC nº 42/2003, os Entes Federados brasileiros passaram a ter autonomia em relação a investimentos na modernização das estruturas fazendárias; em assim sendo, a melhora na qualidade do sistema tributário local não é uma questão de vontade do gestor público, mas sim, de uma obrigação que lhe compete, considerando o verdadeiro sentido da destinação da receita tributária, que é o atendimento às necessidades públicas.

Tanto isso é verdade que o art. 167, IV, da Constituição Federal, muito embora proíba expressamente a vinculação da receita de impostos a órgão público, fundo ou despesa, excetua, dentre outras hipóteses, especial destinação da receita de impostos às Administrações Tributárias, de forma a torná-las mais eficientes.

Art. 167. São vedados:

(...)V - 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>3</sup> (Grifos nossos).

Tem-se, portanto, que não é facultado ao gestor público vincular receita de imposto para atividades específicas, com exceção da saúde, educação, atividades de administração tributária e prestação de garantias às prestações de crédito por antecipação de receita. Essa determinação de vincular receita de imposto para as atividades de administração tributária, em nosso entendimento, não é uma faculdade e sim uma obrigação constitucional, e, tanto isso é verdade, que em relação à saúde e a educação, os percentuais já foram estabelecidos pela própria Constituição Federal.

A previsão constitucional de vinculação de receita de impostos para as atividades de administração tributária (art. 167, inciso VI da CF) é obrigatória porque não haveria sentido excetuar uma possibilidade de vinculação de receita advinda da arrecadação de impostos somente para abrilhantar o texto constitucional, ou ainda, se não fosse para cumpri-lo no modo como ocorre exatamente com o par saúde e

<sup>3</sup> CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL. Disponível em: <[http://www.senado.gov.br/legislacao/const/con1988/CON1988\\_05.07.2005/art\\_150\\_.shtm](http://www.senado.gov.br/legislacao/const/con1988/CON1988_05.07.2005/art_150_.shtm)>. Acesso em: 10 abr. 2014.

educação. Em resumo, se fosse facultativa, não haveria necessidade de tal regra estar inserida na Constituição Federal. Se lá está é porque a Carta Magna está determinando que tal regra seja devidamente cumprida.

O art. 212, da Constituição Federal, ressalte-se, originário da Constituição Federal, dispõe no seguinte sentido:

Art. 212. A União aplicará, anualmente, nunca menos de dezoito, e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios vinte e cinco por cento, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino (...).<sup>4</sup>

O art. 198 e seu § 2º da Magna Carta, por sua vez, através de Emenda Constitucional do ano de 2000, também prevê que:

Art. 198. As ações e serviços públicos de saúde integram uma rede regionalizada e hierarquizada e constituem um sistema único, organizado de acordo com as seguintes diretrizes: “(...) § 2º A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios aplicarão, anualmente, em ações e serviços públicos de saúde recursos mínimos derivados da aplicação de percentuais calculados sobre: (...)”[\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000\)](#).<sup>5</sup>

Ou seja, a Constituição Federal, além de excetuar a proibição de vinculação de receita de imposto para as atividades de educação e de saúde, acabou dispondo acerca de percentuais a serem obrigatoriamente aplicados para essa finalidade. Neste diapasão, forçoso é concluir que não se trata de uma faculdade de vinculação de receita do produto advindo de impostos, mas de uma obrigatoriedade, que deve ser, obrigatoriamente, estendida para as atividades de administração tributária.

No caso da educação e da saúde, os percentuais foram tratados pela Constituição Federal porque no primeiro caso, o sistema de ensino será realizado em regime de colaboração e, no que toca à saúde, sendo que o financiamento do SUS se dará, igualmente com a colaboração dos três entes, conforme se infere do art. 211 e art. 198, § 1º, respectivamente, ambos da Magna Carta.

No que se refere às administrações tributárias, não existe tal integração entre os Entes Tributantes, fazendo-se necessário, então, que cada um faça inserir um percentual mínimo nos seus orçamentos, a fim de estruturar as atividades fiscalizatórias tributárias, nos termos do art. 37, XXII, da Constituição Federal, o qual dispõe no seguinte sentido:

---

<sup>4</sup> CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL. Disponível em: <[http://www.senado.gov.br/legislacao/const/con1988/con1988\\_13.07.2010/art\\_212\\_.shtm](http://www.senado.gov.br/legislacao/const/con1988/con1988_13.07.2010/art_212_.shtm)>. Acesso em: 11 abr. 2014.

<sup>5</sup> CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL DE 1988. *Art. 198*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm)>. Acesso em: 11 abr. 2014.

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: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)

[...] 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> (Grifos nossos).

Esta determinação constitucional não é simpática aos governantes porque tais vinculações, ao menos numa visão macro, obviamente, engessam a Administração Pública e as suas ações consistentes em manter a qualidade de vida de uma população como um todo, mas não obstante a gostar ou não gostar, devem ter ciência de que se trata de uma determinação constitucional que está inserida no sistema para ser cumprida.

O não cumprimento do referenciado comando constitucional nos leva ao que temos hoje: contadores prestando serviços para o fisco. Contadores fazendo o papel que deve ser realizado pelo fisco. Contadores trabalhando para cobrir a ineficiência estrutural das administrações tributárias. Ou seja, contribuintes pagando por uma conta que não deveria ser deles, posto que a Constituição Federal obriga os Entes Tributantes a aparelharem materialmente os setores especializados na constituição do crédito tributário.

Não se pode, ademais, deixar de lembrar, igualmente, que a minirreforma tributária advinda com a Emenda Constitucional nº 42/2003, conforme se pode verificar do art. 37, XXII, da Constituição Federal (já acima transcrito), inseriu as autoridades lançadoras de tributos das três esferas de governo (Federal, Estadual e Municipal) como Carreira típica de Estado e essencial ao seu funcionamento, o que significa dizer que esses profissionais, como integrantes de Carreira de Estado, deverão ter condições de cumprir o seu papel de constituidores do crédito tributário, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional, em sua forma plena e com condições materiais para o exercício da tarefa.

Neste caso, não há mais espaço para administrações tributárias ineficientes e sem estrutura material. Os municípios, em especial, pecam nesse quesito em particular. Sempre com o pretexto de que não há recursos financeiros, estes entes ditos Federados (muitos deles querem sê-lo nos direitos, mas não o são nos deveres) esquecem-se de sua missão constitucional, que é a de arrecadar para cumprir suas metas na satisfação das necessidades básicas de uma população.

---

<sup>6</sup> CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL. Disponível em: <[http://www.senado.gov.br/legislacao/const/con1988/CON1988\\_09.12.1999/art\\_37\\_.shtm](http://www.senado.gov.br/legislacao/const/con1988/CON1988_09.12.1999/art_37_.shtm)>. Acesso em: 13 abr. 2014.

Muitos municípios, principalmente os de pequeno porte, sequer possuem em seu quadro funcional, a figura da autoridade lançadora e quando resolvem efetuar tal contratação, esses profissionais, na sua grande maioria, por falta de preparo técnico e ausência de exigência de nível de escolaridade compatível com a função, acabam por desempenhar o seu papel de forma não conciliável com o rígido sistema constitucional brasileiro, em prejuízo da arrecadação, da própria população, dando margem a ações políticas isentas de transparência em relação à busca de recursos para guarnecer o erário público. Os vencimentos desses profissionais, por outro lado, também não espelham a responsabilidade que o cargo exige, fazendo-os dependentes dos governantes municipais, que, infelizmente, não os consideram como autoridades, mas como verdadeiros subalternos, o que facilita a interferência política na constituição do crédito tributário.

Em resumo, pode-se concluir que esse comportamento e essa ineficiência do fisco, percebida, principalmente em muitos dos municípios brasileiros, em total dissonância ao que prevê a ordem constitucional, prejudica de forma direta a arrecadação municipal. Em nosso entendimento, portanto, os Entes Tributantes, em especial os municípios, têm o dever de se equipar materialmente, a fim de proteger a arrecadação municipal, inclusive aquela advinda com as transferências tributárias constitucionais, com a criação de um fundo para as atividades de administração tributária, em obediência à exceção ao princípio da proibição de vinculação de receita de impostos, insculpido no artigo 167, IV, da Constituição Federal.

## **REFERÊNCIAS**

- STF - Habeas Corpus 93050.
- Emenda Constitucional nº 42/2003.
- Art. 37, inciso XVIII, da Constituição da República Federativa do Brasil.
- Art. 167, inciso IV, da Constituição da República Federativa do Brasil.
- Art. 212 da Constituição da República Federativa do Brasil.
- Art. 198, § 1º e § 2º, da Constituição da República Federativa do Brasil.
- Art. 211 da Constituição da República Federativa do Brasil.
- Art. 142 do Código Tributário Nacional.