

ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA NOS MUNICÍPIOS: A CARREIRA DO AUDITOR TRIBUTÁRIO MUNICIPAL E A LEGITIMIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO ¹

I – BREVE INTRODUÇÃO

O presente trabalho pretende conscientizar a sociedade e as autoridades governamentais acerca da importância e evidência das Administrações Tributárias Municipais como garantidoras do crédito tributário desses entes federados, o qual, como é por demais sabido, deve ser utilizado para a satisfação das necessidades globais de toda uma população.

Adentrar-se-á, igualmente, em questões específicas relativas à estrutura das unidades fazendárias municipais e o que determina a Constituição Federal nesse aspecto em particular e, bem assim, os requisitos de validade do crédito tributário municipal, em consonância com o que prevê a Carta Mãe no que se refere à Competência da Autoridade Fiscal para a sua constituição.

Por fim, far-se-á um panorama geral em torno das responsabilidades e competências do Senado Federal e do Ministério Público Estadual, no que concerne ao bom

¹ Trata-se da reprodução da palestra por nós proferida no dia 25 de novembro de 2010, no III ENCONTRO REGIONAL PAULISTA DE ADMINISTRAÇÕES TRIBUTÁRIAS MUNICIPAIS, realizado pela AFFAZERP – ASSOCIAÇÃO DOS FISCAIS FAZENDÁRIOS MUNICIPAIS DE RIBEIRÃO PRETO e a FENAFIM – FEDERAÇÃO NACIONAL DOS AUDITORES E FISCAIS DE TRIBUTOS MUNICIPAIS, em Ribeirão Preto, São Paulo.

funcionamento das Administrações Tributárias Municipais e à negligência na arrecadação dos tributos municipais pelos gestores da Administração Pública.

II - A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA NOS MUNICÍPIOS

Em primeiro lugar, precisamos ter consciência do que vem a ser Administração Tributária sem adentrarmos em conceitos teóricos, posto que não é este o objetivo do estudo, mas sim uma demonstração prática de como deve se dar o seu funcionamento.

O Sistema Tributário do Brasil é uno, valendo as normas gerais tributárias para as três esferas de governo, sendo que estas são aplicadas uniformemente em todo o país, de acordo com o que dispõe o Código Tributário Nacional.

As Administrações Tributárias, por sua vez, podem ser retratadas por um conjunto de ações que tem por objetivo precípuo fazer com que o contribuinte cumpra os preceitos da legislação tributária e as conseqüentes obrigações tributárias.

Essas ações e atividades praticadas no âmbito das Administrações Tributárias devem ser realizadas num ambiente tecnicamente preparado, não sendo esta, ressalte-se, uma liberalidade da Administração Pública Municipal, mas sim uma obrigação.

E de quem é a competência para executar as ações realizadas pela Administração Tributária? Sem dúvida alguma, tão-somente, os Auditores Tributários têm essa competência, podendo-se afirmar que a Administração Tributária, aliás, é representada pelos próprios Auditores, os quais têm prerrogativas especiais, que serão apreciadas em tópico posterior.

Na atualidade, pode-se dizer com certeza que o Município compõe a organização político-administrativa da República Federativa do Brasil, sendo salutar lembrar, igualmente, que possui, segundo a Magna Carta, autonomia política, normativa, administrativa e financeira, sendo regidos por suas respectivas Leis Orgânicas.

Tais atributos, e isto é muito importante destacar, foram ampliados, tão-somente, na Constituição da República de 1988. Muitos Municípios, não obstante a autonomia dada pela Constituição Federal, ainda dependem única e exclusivamente de transferências repassadas pelas esferas superiores. A busca pela arrecadação com tributos próprios é concentrada, tão-somente, nas capitais dos Estados e nas regiões mais desenvolvidas.

Os entes federados brasileiros frise-se, têm autonomia em relação aos investimentos na modernização das Administrações Tributárias Municipais. Em assim sendo, a melhora na qualidade do sistema tributário local, a qual estimula maior atenção e fiscalização dos contribuintes sobre o orçamento do Município, não é uma liberalidade, mas sim uma obrigação.

Trata-se de uma exigência constitucional tanto que a Carta Magna, em seu art. 37, inciso XVIII, determina que a Administração Fazendária terá preferência sobre os demais setores administrativos, *verbis*:

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)

(...) XVIII - a administração fazendária e seus servidores fiscais terão, dentro de suas áreas de competência e jurisdição, precedência sobre os demais setores administrativos, na forma da lei;

Infelizmente ainda não é o que ocorre na grande maioria dos Municípios brasileiros, principalmente nos de médio e pequeno porte, que simplesmente ignoram o comando constitucional, preferindo as buscas pela repartição das receitas tributárias junto à União e aos Estados para resguardar os interesses políticos locais. Esquecem-se, no entanto, que a arrecadação dos tributos municipais é um dever do gestor público, que não o fazendo, estará sujeito às consequências da lei de responsabilidade fiscal.

III - A IMPORTÂNCIA DA REFORMA TRIBUTÁRIA ADVINDA COM A EC Nº 42/2003, A CARREIRA DO AUDITOR FISCAL MUNICIPAL E A VALIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO POR ELE CONSTITUÍDO.

Ainda antes do advento da Emenda Constitucional nº 42/2003, conforme já se verificou acima, a Carta Magna determinava em seu art. 37, inciso XVIII, que a Administração Fazendária tem preferência sobre os demais setores administrativos.

Por outro lado e, principalmente, com a vinda da EC nº 42/2003, os entes federados brasileiros passaram a ter autonomia em relação a investimentos na modernização das Administrações Tributárias; em assim sendo, a melhora na qualidade do sistema tributário local, a qual estimula maior atenção e fiscalização dos contribuintes e sobre o orçamento do Município, não é 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)

O art. 52, inciso XV, da Constituição Federal, diga-se de passagem, importantíssimo, também trazido ao mundo jurídico através da EC nº 42, determina que cabe ao Senado da República, ressalte-se, como competência privativa, avaliar periodicamente o desempenho das Administrações Tributárias da União, dos Estados e do Distrito Federal e dos Municípios, senão vejamos:

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.** (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003) (Grifos nossos).

Por fim, esse mesmo comando Constitucional inseriu os Auditores Fiscais das três esferas de governo (Federal, Estadual e Municipal) como Carreira típica de Estado e essencial ao seu funcionamento, conforme se observa do dispositivo abaixo transcrito:

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). (Grifos nossos).

Vencida esta etapa, seguem algumas indagações por nós formuladas com as respectivas respostas, de acordo com nosso entendimento, salientando o nosso respeito às manifestações contrárias.

1. Por que o Constituinte deu todo esse Poder e essas regalias às Administrações Tributárias? Tudo para garantir o sucesso da ação fiscal e à imparcialidade nas lavraturas dos lançamentos.

2. E o que é efetivamente Carreira Típica de Estado? Uma verdade primeira há que ser dita: essas carreiras são diferenciadas das demais. Em primeiro lugar, deve-se entendê-las como privativas do próprio Estado, não podendo ser delegadas em hipótese alguma. Não há uma definição específica, apenas que são as atividades estatais mais importantes do Brasil, como são a dos Juízes, Promotores de Justiça, Delegados, etc, lembrando que o Auditor Fiscal está, como vimos, dentre elas.

3. E o que a Carreira Típica de Estado pressupõe então? Primeiramente e indiscutivelmente que os seus integrantes tenham se submetido a concurso público e, também, diante do alto grau de responsabilidade que esses servidores têm para com o Estado, o mínimo exigido é um alto grau de intelectualidade e que estejam devidamente preparados tecnicamente para assumir tal encargo, o que pressupõe, obviamente, em nosso entendimento, respeitados os entendimentos contrários, graduação em nível superior.

4. E o que ocorre, então, com o crédito tributário, seja este formalizado por autoridade federal, estadual ou municipal se este for constituído por servidor não concursado efetivamente para o cargo de auditor? O lançamento será declarado nulo porque não foi efetuado por agente capaz. O lançamento será declarado nulo porque realizado por autoridade incompetente, lembrando que o concurso deve ser específico para o cargo.

5. E o que ocorre, então, com o crédito tributário, seja este formalizado por autoridade federal, estadual ou municipal se este for constituído por servidor que não tenha nível superior? O lançamento, em nosso entendimento, respeitados os entendimentos contrários, será declarado nulo porque não foi efetuado por agente capaz. O lançamento será declarado nulo porque realizado por autoridade incompetente, já que carreira típica de Estado pressupõe alto nível intelectual e competência técnica, não sendo o caso dos que a integram apenas com o nível médio.

6. Neste diapasão, faz-se uma indagação: pode o Secretário da Fazenda Municipal, se não estiver investido no cargo de Auditor, lançar o IPTU, como é comumente feito na maioria dos Municípios? Não, porque não foi realizado por agente capaz. Secretário da Fazenda que não é fiscal, não é autoridade competente para o lançamento.

7. Deve existir lei municipal, indicando as atribuições do Auditor Tributário? A resposta positiva é óbvia, pois sem a necessária lei para tanto, o crédito tributário poderá ser declarado nulo, posto que se não comprovada a legitimidade da autoridade lançadora para fazê-lo e tendo em vista o princípio da legalidade tributária, o mesmo não terá forças para se sustentar.

Como salientamos acima, o Sistema Tributário é uno. As regras para a formalização do lançamento tributário também, e são válidas para as três esferas de governo, mudando apenas a competência do ente federado para exigir o tributo. Por que com o Município deve ser diferente? Pergunta-se ainda: por que o Auditor da Receita Federal deve se preparar para um rígido concurso e o Auditor da Receita Municipal pode realizar o lançamento do tributo sem qualquer formação específica? A exigência de agente capaz para a efetuação do lançamento tributário não deveria ser a mesma, lembrando, ademais, que a Magna Carta enfatiza o fato de que tais servidores devem ser regidos por carreiras específicas?

Falando em carreiras específicas, a Constituição federal, quando assim o previu, quis enfatizar a necessidade de lei própria para esta classe dos Auditores Fiscais, inclusive com garantia de vencimentos compatíveis com a responsabilidade do cargo e, obviamente, autonomia para a efetivação do lançamento tributário.

Não se pode mais admitir – e nisso a Constituição Federal é clara por tudo o que vimos até aqui – que haja interferência política na formação do crédito tributário e, infelizmente, em alguns Municípios, isso ainda é constante e corriqueiro, o que pede que o movimento para o fortalecimento das Administrações Tributárias Municipais seja ainda maior.

Dando seguimento à nossa exposição, passa-se à análise das propostas para a tentativa de solução desse impasse, considerando que hoje em dia ainda existem Municípios insistindo na contratação desses profissionais sem a exigência dos requisitos ditados pelo Código Magno.

IV – NECESSIDADE DE ADOÇÃO PELO SENADO FEDERAL DE MEDIDAS URGENTES PARA QUE SE CUMPRA O ART. 52, INCISO XV, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.

Ouve-se falar insistentemente na importância da PEC (Proposta de Emenda à Constituição) nº 186/07 para os Auditores-Fiscais. A PEC referenciada, de autoria do parlamentar Décio Lima, de Santa Catarina, acrescenta os parágrafos 13 e 14 ao artigo 37 da Constituição Federal, determinando a elaboração de lei complementar para fixar normas gerais aplicáveis à Administração Tributária da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Não é tarefa fácil. A aprovação de tal texto está para os Auditores Tributários Municipais como está a aprovação da reforma tributária para o Brasil, ou seja, sem previsão de acontecer, ao menos num período considerado plausível, já que os brasileiros estão aguardando tal acontecimento já por muito tempo.

Os Auditores Tributários Municipais devem se agarrar em algo palpável, concreto, que já existe e está na Constituição Federal, que é a obrigação do Senado Federal de avaliar periodicamente o desempenho das Administrações Tributárias da União, dos Estados e do Distrito Federal e dos Municípios, lembrando que se trata de uma competência privativa daquela instituição.

Esse desempenho somente ocorrerá se cumpridos os mandamentos constitucionais que vimos anteriormente, quais sejam:

a) implantação de estrutura fazendária adequada, sendo que para tanto, o art.167, IV, da Constituição Federal, muito embora proíba, expressamente, a vinculação da receita de impostos a órgão público, fundo ou despesa, dentre outras hipóteses, excetua a especial destinação da receita de impostos às “Administrações Tributárias”, DE FORMA A TORNÁ-LAS MAIS EFICIENTES;

b) estruturação da Carreira de Auditor Fiscal Municipal por lei específica e com nível superior de preferência nas áreas afins, como o bacharelado em Direito, Ciências Contábeis, Administração e Economia, de forma a torná-los mais independentes e sem submissão ao Prefeito ou à Administração Governamental, considerando a importância e a impossibilidade de se transacionar o crédito tributário.

c) salário compatível com o cargo, tendo como limite o subsídio do Prefeito (art. 37, inciso XI, da Constituição Federal).

Neste sentido, entendemos que o Senado Federal pode agir, baixando uma Resolução, obrigando ou ao menos recomendando aos Prefeitos a se adequarem à Constituição Federal no que concerne ao correto funcionamento das Administrações Tributárias.

LUCIANO AMARO² enfatiza que *“os limites das alíquotas de certos impostos estaduais são definidos por resoluções do Senado Federal (art. 155, parágrafo 1º, IV; parágrafo 2º, IV e V). A Resolução, segundo o autor, nessas matérias, atua numa esfera específica de competência, haurida diretamente da Constituição”*.

Diz finalmente AMARO que *“A opção da Constituição por esse veículo normativo, nas situações assinaladas, é justificada pelo caráter do Senado Federal de Órgão Representativo dos Estados Federados no aparelho legislativo federal”*.

² Direito Tributário Brasileiro, São Paulo, Saraiva, 2006, p. 189.

E não se diga que o Senado Federal não tem competência para editar tal ato normativo sob a alegação de que o mesmo ofenderia o pacto federativo, já que poderia estar havendo usurpação de competência da União sobre os Municípios. Como já se disse, ao Senado da República cabe avaliar o desempenho das Administrações Tributárias, inclusive a dos Municípios, a qual está a necessitar de interferências urgentes com a finalidade de proteger o patrimônio público.

V - A NEGLIGÊNCIA NA ARRECADAÇÃO DOS TRIBUTOS MUNICIPAIS E O IMPORTANTE PAPEL DO MINISTÉRIO PÚBLICO ESTADUAL COMO FISCALIZADOR DO PATRIMÔNIO PÚBLICO.

Uma outra forma de se fazer cumprir a Constituição Federal, mantendo-se viva, desta forma, a receita tributária municipal, é através do Ministério Público Estadual.

Uma das prerrogativas do *Parquet* é justamente a defesa do patrimônio público. Patrimônio, por outro lado, também é dinheiro.

Então, o Ministério Público Estadual tem o dever de zelar pelo crédito tributário municipal, fiscalizando as atividades do fisco municipal, averiguando se este Ente Federado está a arrecadar os seus tributos, nos termos exigidos pela Constituição Federal (art. 30, III) e Lei de Responsabilidade Fiscal e se esta arrecadação está sendo feita de forma vinculada e não discricionária.

A Lei de Responsabilidade Fiscal pune de forma severa a negligência na arrecadação de tributos municipais. A omissão do gestor público neste tocante é punida com a vedação de transferências voluntárias no que diz respeito aos repasses devidos pelos Estados e pela União, por exemplo.

Reza o dispositivo que:

“Art. 11. Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação. (...)”

A instituição, a arrecadação e a cobrança de tributos jamais podem, então, ser entregues à livre disposição da vontade do administrador. O desrespeito a esse comando pode responsabilizar o Prefeito por improbidade administrativa.

Assim, se o Chefe do Poder Executivo permite, por exemplo, que o lançamento tributário seja feito por agente incompetente, mesmo sabendo que a Constituição Federal obriga-lhe a manter uma Administração Tributária mais eficiente, está a descumprir um mandamento da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Em nosso entendimento, o Ministério Público também teria competência para agir nestes casos, propondo ao Prefeito, por exemplo, um acordo firmado entre o Ministério Público e a parte interessada, de modo que o Município se comprometa a agir de acordo com a Constituição Federal e com a Lei de Responsabilidade Fiscal, sob pena de multa, conforme dispõe o art. 5º, § 6º, da Lei 7.347/1985.

Se não houver cumprimento do ajuste, poderá o Ministério Público executá-lo judicialmente, propondo na Justiça uma execução de obrigação de fazer, já que o acordo não cumprido terá eficácia de título executivo extrajudicial.

Note-se, aliás, *gratia argumentandi*, que em agosto de 2010, o Plenário do Supremo Tribunal Federal julgou o Recurso Extraordinário nº RE 576155, em que fora relator, o Ministro Ricardo Lewandowski, tendo reconhecido a legitimidade do Ministério Público para questionar, por meio de ação civil pública, acordos firmados pelos Estados para a concessão de benefícios fiscais à empresas que se instalarem em seus territórios. Esses acordos são os instrumentos utilizados pelos Estados pela chamada “guerra fiscal”.

Destaque para o voto do ministro Marco Aurélio, o qual deixou claro que o STF não estava julgando o mérito da questão, mas apenas a legitimidade do Ministério Público para propor a ação. Ele disse que, no caso em questão, contribuinte, estado e fisco estão de braços dados e somente o Ministério Público poderia ter a iniciativa de recorrer ao Judiciário para reparar lesão à coisa pública.

Mutatis Mutandis, parece-nos que nos casos de negligência na arrecadação dos tributos municipais ou quando feita de forma contrária à Constituição Federal e ao Sistema Tributário Nacional, fica transparente a legitimidade do Ministério Público Estadual para agir nos termos enfatizados acima ou através de ação civil pública.

VI - CONCLUSÃO

Como bem destacou o Ministro Marco Aurélio no julgamento do Recurso Extraordinário nº RE 576155, “*contribuinte, estado e fisco estão de braços dados*”, cabendo agora ao Senado Federal e ao Ministério Público a grande missão de protegerem o patrimônio público dentro de suas competências no que se refere às Administrações Tributárias Municipais.

O primeiro, com o cumprimento do disposto no art. 52, inciso XV, da Constituição Federal, com o fim de ajustar e aprimorar as Administrações Tributárias Municipais por meio de Resolução do Senado Federal.

O segundo, através de medidas preventivas de fiscalização do sistema tributário municipal, consubstanciado na correta arrecadação dos tributos municipais, com a proposição, se for o caso, das medidas administrativas e judiciais cabíveis para esse fim.

F3

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro, São Paulo, Saraiva, 2006, p. 189.

Art. 37, inciso XVIII e inciso XXII, da Constituição Federal.

Emenda Constitucional nº 42/2003.

Art. 167, IV, da Constituição Federal.

Art. 52, inciso XV, da Constituição Federal.

Proposta de Emenda à Constituição nº 186/07.

Art. 37, inciso XI, da Constituição Federal.

Art. 30, inciso III, da Constituição Federal.

Art. 11, da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Art. 5º, § 6º, da Lei 7.347/1985.

Recurso Extraordinário nº RE 576155

Cleide Regina Furlani Pompermaier – Procuradora do Município de Blumenau, membro do Conselho Municipal de Contribuintes, Especialista em Direito Tributário pela Universidade Federal de Santa Catarina, Professora Universitária na disciplina de Direito Tributário, autora do livro: "O ISS NOS SERVIÇOS NOTARIAIS E DE REGISTROS PÚBLICOS". Email: cleidefurlani@blumenau.sc.gov.br - Fone: (47) 3326-6800