

ADVOCACIA PÚBLICA E GESTÃO TRIBUTÁRIA¹

Tese aprovada no XXXVI Congresso Nacional de Procuradores do Estado realizado nos dias 16 a 19 de novembro de 2010 na cidade de Maceió-AL.

MACEIÓ

2010

¹ Robson Nascimento Filho – Procurador do Estado de Sergipe.

RESUMO

O estudo suscita reflexões sobre o papel da Advocacia Pública como parceira da Administração Tributária na concepção, execução e controle da gestão tributária, a fim de atender aos reclamos de justiça fiscal e de desenvolvimento econômico e social. Aborda a importância das receitas tributárias e não tributárias sob o enfoque dos fundamentos e objetivos da República Federativa do Brasil. Ressalta a relação entre justiça fiscal e o desenvolvimento econômico e social. Analisa a importância da Advocacia Pública na gestão tributária a partir da eficiência e do planejamento. Apresenta propostas de ferramentas e de procedimentos de gestão tributária. Contextualiza o controle da gestão tributária na lei de responsabilidade fiscal.

Palavras-chave: Advocacia Pública. Gestão Tributária. Justiça fiscal. Planejamento. Responsabilidade.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO

.....1

2 POLÍTICAS PÚBLICAS E SOCIAIS E RECURSOS PÚBLICOS

.....2

2.1 FUNDAMENTOS E OBJETIVOS DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL

.....2

2.2 RECEITAS TRIBUTÁRIAS E NÃO TRIBUTÁRIAS

.....3

3 JUSTIÇA FISCAL E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E SOCIAL

.....6

4 GESTÃO PÚBLICA TRIBUTÁRIA

.....10

4.1 EFICIÊNCIA DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

.....10

4.2 ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA E ADVOCACIA PÚBLICA

.....11

4.3 PLANEJAMENTO E GESTÃO TRIBUTÁRIA

.....15

5 FERRAMENTAS E PROCEDIMENTOS DE GESTÃO TRIBUTÁRIA

.....18

5.1 TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO E DA COMPUTAÇÃO

.....18

5.2 EDUCAÇÃO TRIBUTÁRIA E RECURSOS HUMANOS

19

5.3 OTIMIZAÇÃO DA TRIBUTAÇÃO

.....21

5.4 DÍVIDA ATIVA E COBRANÇA JUDICIAL

.....23

5.5 GESTÃO COMPARTILHADA E ROTINAS DE INCREMENTO

.....25

6 CONTROLE DA GESTÃO TRIBUTÁRIA

.....29

6.1 FISCALIZAÇÃO FINANCEIRA E RESPONSABILIDADE FISCAL

29

6.2 CONTROLE DA GESTÃO FISCAL

32

7 CONCLUSÃO

.....35

REFERÊNCIAS

38

1 INTRODUÇÃO

A expressão Advocacia Pública está delimitada neste trabalho como atividade de representação e consultoria jurídica dos integrantes da federação, com destaque para os Estados, Municípios e o Distrito Federal, não abrangendo, portanto, as funções nobres de defesa judicial dos cidadãos realizada pela Defensoria Pública.

A Advocacia Pública vem nos últimos anos aumentando a sua importância na defesa do interesse público, principalmente das finanças públicas, fato este bastante evidente nas manifestações sobre legalidade das despesas públicas, na defesa judicial do crédito tributário e na árdua missão de conter as célebres e equivocadas indenizações.

Por sua vez, os integrantes da federação precisam incrementar ou manter a regularidade de suas receitas tributárias para custear serviços públicos de qualidade em todas as esferas de poder, nelas incluídas o Ministério Público, para implantar políticas públicas e sociais capazes de atender aos reclamos constitucionais dentro de um contexto que não perca de vista a justiça fiscal.

Para tanto, os Estados, Municípios e o Distrito Federal precisam repensar a gestão pública tributária, calcada na eficiência e transparência, em prol da justiça fiscal e do controle das finanças públicas, através das exigências da lei de responsabilidade fiscal. Neste contexto, está inserido o papel da Advocacia Pública na qual poderá trilhar por duas vertentes, a saber: quedar-se inerte e observar de longe todo o cenário presente e o que se avizinha ou contribuir para a concepção, execução e controle de uma política ideal de gestão tributária.

Paralelo a tudo isto, a Advocacia Pública vem sendo cada vez mais cobrada pelos resultados das ações de execução fiscal e cobrada pelas pendências junto a União diante das contribuições sociais e das regularidades e consistências dos repasses constitucionais.

Assim, o presente trabalho tem como finalidade contribuir para o debate inevitável e salutar sobre o papel da Advocacia Pública como parceira na concepção, execução e controle da gestão tributária a fim de atender os reclamos de justiça fiscal, da transparência, eficiência e do desenvolvimento econômico e social.

2 POLITICAS PÚBLICAS E SOCIAIS E RECURSOS PÚBLICOS

2.1 FUNDAMENTOS E OBJETIVOS DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL

O Poder Constituinte colocou os Estados, os Municípios e o Distrito Federal com a incumbência de fundamentar as suas ações nos valores previstos no artigo 1º da Constituição da República Federativa do Brasil que constituem verdadeiros parâmetros para atender aos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil.

Desta feita, os integrantes da República Federativa do Brasil, quando do exercício de suas competências, terão que pautar seus atos em diversos valores constitucionais, em especial nos valores da soberania, da cidadania, da dignidade da pessoa humana, do valor social do trabalho e da livre iniciativa, com o intuito de construir uma sociedade livre, justa e solidária; garantir o desenvolvimento nacional; erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais.

Éderson Garin Porto² faz uma relação bastante apropriada entre dignidade da pessoa humana e proteção do mínimo existencial, oportunidade em que faz referência a decisão do Supremo Tribunal Federal na qual evidencia a existência digna como limite à instituição de tributos ou a sua majoração, e assim o faz para ressaltar a relação entre Estado de Direito e a proteção aos direitos de terceira geração.

Por isto, os Estados, Municípios e o Distrito Federal são obrigados a capitalizar recursos financeiros para atender aos reclamos constitucionais previstos no artigo 1º, incisos II a IV e no artigo 3º, incisos I a IV, todos da Constituição da República Federativa do Brasil. Neste contexto, a sociedade exige um serviço público com excelência de qualidade a ser prestado pelos poderes Executivo, Legislativo, Judiciário e pelo Ministério Público.

² PORTO, Éderson Garin. Estado de Direito e direito tributário: norma limitadora ao poder de tributar. Porto Alegre, Editora Livraria do Advogado, 2009. p. 54, 55 e 145.

Enfim, o serviço público tem que viabilizar a concretização de políticas públicas e sociais, principalmente na educação contra a exclusão social e no exercício da cidadania.³ Neste sentido, Regis Fernandes de Oliveira⁴ destaca:

Evidente está que para atender a toda a estrutura traçada na Constituição, o Estado necessita de recursos que serão gastos na manutenção dos órgãos de exercício do Poder - Judiciário, Legislativo e Executivo, ao lado do Ministério Público, da Advocacia Geral - da remuneração de seus integrantes e da aquisição e manutenção das instalações físicas necessárias para o desempenho de seus objetivos. Ao lado de e além de tal atendimento, urge implementar ações para o atendimento das necessidades básicas da população, propiciando serviços públicos, no sentido amplo da expressão.

Portanto, devem ser destacadas as receitas constitucionais tributárias e não tributárias na capitalização dos recursos financeiros

2.2 RECEITAS TRIBUTÁRIAS E NÃO TRIBUTÁRIAS

A receita pública comporta várias classificações a depender do critério utilizado. Portanto, adotamos a classificação com base na origem da receita, que apresenta as seguintes denominações: receitas originárias, receitas derivadas e receitas de transferências.

A referida classificação define como receitas originárias as receitas decorrentes dos bens e das atividades comerciais e industriais exploradas pelo Estado e como receitas derivadas aquelas caracterizadas pelo constrangimento legal quando da sua arrecadação e pelo ato de autoridade, ou seja, os tributos e as penas pecuniárias.⁵

São consideradas receitas derivadas os ingressos decorrentes de todos os tributos de competência do integrante da federação, ressalvadas as respectivas cotas – partes atribuídas a outrem por determinação constitucional, juntamente com as contribuições sociais ou de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias sociais, nos termos do artigo 149 da Constituição da República Federativa do Brasil.

³ .COSTA, Marli M. da. O discurso no espaço local para a concretização da cidadania de crianças e jovens frente à exclusão social. In: LEAL; Rogério Gesta; REIS, Jorge Renato dos (orgs.). Direitos Sociais & Políticas Públicas: desafios contemporâneos. Santa Cruz do Sul: Edunisc, 2007. p. 1869 e 1870.

⁴ OLIVEIRA, Regis Fernandes de. Curso de Direito Financeiro. São Paulo, 3ª ed. Revisada e atualizada. Revista dos Tribunais, 2010. p. 284.

As receitas de transferências constituem ingressos públicos que embora sejam provenientes de patrimônio particular a título de tributo não são arrecadadas pela entidade política que vai utilizá-la.⁶ Estamos diante das transferências de cotas – partes dos tributos em obediência aos preceitos contidos nos artigos 157 a 159 da Constituição da República Federativa do Brasil.

Igualmente, incluem-se como receitas de transferências, ainda que não consideradas como tributo, os ingressos públicos dos Estados e Municípios oriundos da participação no resultado da exploração de petróleo ou gás natural, de recursos hídricos para fins de geração de energia elétrica e de outros recursos minerais no respectivo território, plataforma continental, mar territorial ou zona econômica exclusiva, ou compensação financeira por essa exploração, nos termos do §1º do artigo 20 da Constituição da República Federativa do Brasil. Ainda sobre as receitas de transferências não podemos deixar de registrar a importância das transferências dos *royalties* decorrentes do pré - sal a ser explorado por empresa estatal nacional, bem como ressaltar as divergências atuais sobre a partilha.⁷

Partindo desta premissa, o trabalho leva em consideração parte das receitas derivadas e as receitas de transferências. Noutro dizer, o trabalho alcança as receitas derivadas, decorrentes do poder de tributar, as receitas de transferências oriundas dos repasses das cotas – parte dos tributos a que alude os artigos 157 a 159 da Constituição da República Federativa do Brasil e os ingressos dos Estados e Municípios decorrentes do §1º do artigo 20 da Constituição da República Federativa do Brasil.

Desta forma, será adotada a expressão receita tributária e não tributária para designar as receitas dos Estados, Municípios e Distrito Federal decorrentes do poder de tributar e as demais receitas oriundas dos repasses das cotas – parte dos tributos, juntamente com os ingressos oriundos do resultado da exploração de petróleo ou gás natural, de recursos hídricos para fins de geração de energia elétrica e de outros recursos minerais ou compensação financeira por essa exploração.

É oportuno destacar que a Constituição da República Federativa do Brasil traça diversas normas a serem preservadas, quando da exigência das receitas tributárias e não

⁵ BALEEIRO, Aliomar. Uma Introdução à Ciência das Finanças. Rio de Janeiro, 16ª ed. rev. e atualizada por Dejalma de Campos. Editora Forense, 2006. p. 127.

⁶ OLIVEIRA, Op. Cit. p. 122 e 123.

⁷ Destaca-se matéria informando que a Câmara dos Deputados e o Senado Federal romperam o acordo firmado com os governadores para que a distribuição da maior parte dos *royalties* ficasse para os Estados e Municípios produtores e a menor parte para os Estados e Municípios não produtores. In: Revista Caro Gestor. Salvador, Edição 2, Julho/setembro. 2010, p. 30.

tributárias,⁸ em proteção dos integrantes da federação e das pessoas envolvidas na referida relação jurídica, a exemplo do princípio da legalidade, da publicidade, da eficiência, da igualdade, do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa e da capacidade contributiva.

Entretanto, a Administração Pública não basta em si no alcance de tais missões constitucionais. Realmente, é necessária a participação da Advocacia Pública, responsável pela representação judicial e consultoria jurídica, nos exatos termos do artigo 132 da Constituição da República Federativa do Brasil, para proteção jurídica das receitas tributárias e não tributárias quer seja na esfera judicial ou administrativa. A aludida participação passa a ser indispensável à proteção das finanças públicas e para viabilizar o desenvolvimento econômico e social com justiça fiscal, síntese da prática dos fundamentos e objetivos previstos na Constituição da República Federativa do Brasil.

⁸ Sobre o registro da posição do Supremo Tribunal Federal proferido no MS 24.312/DF adotando a classificação como receitas originárias aquelas oriundas da participação ou compensação aos Estados e municípios no resultado da exploração de petróleo, xisto betuminoso e gás natural, ver: OLIVEIRA, OP. Cit. p. 248.

3 JUSTIÇA FISCAL E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E SOCIAL

Embora a tributação seja atividade imprescindível ao fomento dos integrantes da federação, deve-se levar em consideração a realidade econômica e social, sob pena de inviabilizar todo o sistema tributário e o Estado democrático de direito. Por isto, a política de tributação tem que ser pautada nas transformações do integrante da federação em confronto com a economia local, regional e nacional. A tributação também terá que ser alicerçada nos estímulos aos empreendimentos de pequeno porte, na redução de entraves para o crescimento da economia, na geração de emprego e na inclusão social.

Não podemos perder de vista que a tributação deve atender aos reclamos constitucionais para viabilizar o desenvolvimento econômico e social a partir dos princípios e fundamentos da República Federativa do Brasil. Celso Antonio Bandeira de Melo,⁹ com muita propriedade, ao examinar as normas constitucionais aplicáveis à intervenção do Estado no domínio econômico e social leciona que a Constituição da República Federativa do Brasil apresenta uma antítese do neoliberalismo.

E é nesta linha de pensamento que Hugo Thamir Rodrigues¹⁰ coloca as políticas tributárias como integrantes das políticas públicas para alcançar o desenvolvimento e a inclusão social a fim de eliminar a pobreza e reduzir as desigualdades sociais e regionais, desde que fundadas em bases constitucionais sólidas e que tenham aspecto prático.

A posição de inserção da política tributária como norte das políticas públicas, além de inovadora, também apresenta como mérito a utilização do tributo como instrumento de manutenção do sistema capitalista e de geração do desenvolvimento. No mesmo sentido registramos as lições de Hugo Thamir Rodrigues e Daniel Dottes de Freitas¹¹ ao afirmar que a tributação serve como mecanismo de sustentação do Estado e de fomento ao desenvolvimento econômico e social.

⁹ MELLO, Celso Antonio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo. São Paulo, 27ª Ed. revista e atualizada até a Emenda Constitucional 64, de 4.2.2010. Editora Malheiros, 2010. p. 793.

¹⁰ RODRIGUES, Hugo Thamir. Políticas tributárias de desenvolvimento e de inclusão social: fundamentação e diretrizes, no Brasil, frente ao princípio republicano. In: LEAL; Rogério Gesta; REIS, Jorge Renato dos (orgs.). Direitos Sociais & Políticas Públicas: desafios contemporâneos. Santa Cruz do Sul: Edunisc, 2007. p. 1902 e 1903.

¹¹ RODRIGUES, Hugo Thamir; FREITAS, Daniel Dottes de. Cooperativismo Interstitucional Público: Uma proposta de gestão pública tributária para superação da guerra fiscal em busca do desenvolvimento. In: LEAL; Rogério Gesta; REIS, Jorge Renato dos (orgs.). Direitos Sociais & Políticas Públicas: desafios contemporâneos. Santa Cruz do Sul: Edunisc, 2009. p. 2687.

Adiante os ilustres doutrinadores concluem, *in verbis*:

Estado Fiscal ancorado em injustiça tributária não se fomenta sem a inclusão de todos os atores sociais envolvidos com o projeto de desenvolvimento econômico, social e humano, exigindo um processo dialético que debata a implementação de valores universais. Positivos. Voltados ao bem comum. Razões pelas quais a proposta de harmonização econômico – fiscal é uma técnica instrumental a ser aplicada para o alcance desses objetivos.¹²

Na mesma linha de pensamento se coloca João Pedro Schmidt¹³ quando ressalta que o desenvolvimento somente é viabilizado com a presença do Estado agindo como indutor na economia e equalizador na esfera social, de forma a estruturar o mercado, regular as relações econômicas e criar as condições para redução das desigualdades sociais. E não poderia ser diferente porque deve haver um limite do poder de invasão do patrimônio dos indivíduos quando da busca de recursos para o seu custeio. Dentro de tal premissa, Regis Fernandes de Oliveira¹⁴ foi preciso ao ressaltar que deve haver a justa ponderação entre os direitos do indivíduo e o poder tributário. Portanto, não há como negar a função do tributo como instrumento de desenvolvimento econômico e social, através da extrafiscalidade, mas sem desvirtuar os objetivos nobres e constitucionais em detrimento da harmonia do sistema.

Inadvertidamente, as expectativas sobre justiça fiscal são tratadas esporadicamente sob o rótulo de reforma tributária. Desta forma, cria a falsa ilusão de que um amontoado de propostas legislativas poderiam resolver, logo de imediato, todos os males existentes num sistema tributário sem levar em consideração a eficácia da tributação para neutralizar a sonegação fiscal e minimizar o impacto da tributação nas atividades produtivas. É neste ambiente que muitos procuram fazer prevalecer os mais variados interesses antagônicos na proposta de reforma tributária. Acrescente também que os estudos e as ações visando o alcance da justiça fiscal, fator relevante à harmonização do sistema tributário, vem sendo colocados em segundo plano por vários seguimentos da sociedade.

A expressão justiça fiscal comporta vários significados principalmente por trazer em si uma carga de valor que permeia todo o fenômeno jurídico. Devido a isto, presenciamos cidadãos e atores da cadeia produtiva associar a expressão justiça fiscal à preservação da igualdade, ao respeito a sua condição econômica e a simplificação do sistema tributário. Diante dos fatos, o

¹²RODRIGUES, Hugo Thamir; FREITAS, Daniel Dottes de. Op. Cit. p. 2699.

¹³SCHMIDT, João Pedro. Gestão de Políticas Públicas: elementos de um modelo pós-burocrático e pós – gerencialista. In: LEAL; Rogério Gesta; REIS, Jorge Renato dos (orgs.). Direitos Sociais & Políticas Públicas: desafios contemporâneos. Tomo 7. Santa Cruz do Sul: Edunisc, 2007. p. 2013.

¹⁴ OLIVEIRA, op. cit., p. 31.

tema justiça fiscal sempre esteve presente nos meios de comunicação, ressaltando o peso da tributação, as desigualdades, a posição do Brasil diante dos demais países, a burocracia, o custo da arrecadação, a guerra fiscal, a redução ou supressão dos impostos sobre os investimentos produtivos e sobre a folha de salários.¹⁵

Portanto, constatamos a reprodução na mídia escrita e televisada de alguns fundamentos que norteiam a justiça fiscal que intuitivamente espelham os reclamos para o cumprimento do princípio da capacidade contributiva. A justiça fiscal, sob a perspectiva do princípio da capacidade contributiva, leva em consideração a isonomia e a não afetação do mínimo existencial, fundamentada na justa distribuição da carga tributária entre os cidadãos na capacidade individual de contribuir para o pagamento do tributo.

Entretanto, identificamos doutrina ressaltando a consequência negativa da capacidade contributiva ao alertar sobre a impossibilidade de haver um imposto único por indivíduo, uma vez que a consequência positiva da capacidade contributiva é a obrigação de levar em consideração a capacidade de pagamento dos contribuintes.¹⁶ A propósito, Ricardo Lobo Torres¹⁷ coloca a seletividade, progressividade, proporcionalidade e a personalização como subprincípios do princípio da capacidade produtiva.

Por sua vez, delimitamos o alcance da expressão justiça fiscal aos pressupostos necessários ao sistema ideal de tributação registrado por Fábio Giambiagi,¹⁸ aqui resumidos como: distribuição equitativa do ônus tributário entre os diversos indivíduos da sociedade (igualdade); tributação maior aos que tenham uma renda mais alta (progressividade); impostos cobrados de forma a minimizar os possíveis impactos negativos da tributação sobre a eficiência econômica (neutralidade); sistema tributário de fácil compreensão para o contribuinte e de fácil arrecadação para o governo (simplicidade).

A justiça fiscal engloba as duas faces da mesma moeda representada pelas seguintes premissas: o anseio de todos por uma carga tributária ideal e o dever do Estado democrático de direito em preservar a dignidade da pessoa humana, a igualdade, os valores sociais do

¹⁵ CINTRA, Luiz Antonio; FREITAS JUNIOR, Gerson. Mais injusta que excessiva. Revista Carta Capital: política, economia e cultura. São Paulo, n. 604, 14 de jul. 2010.

¹⁶ ÁVILA, Humberto. Sistema Constitucional Tributário: de acordo com a Emenda Constitucional n. 51, de 14.02.2006. São Paulo, 2ª Ed. revisada e atualizada. Editora Saraiva, 2006. p. 532.

¹⁷ TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito financeiro e tributário. Rio de Janeiro, 14ª ed. atualizada até 31.12.2006, que inclui a Emenda Constitucional n. 53, de 17/12/2006: Editora Renovar, 2007. p. 94.

¹⁸ GIAMBIAGI, Fábio, DUARTE DE ALÉM, Ana Cláudia. Finanças Públicas. Rio de Janeiro, 2ª ed. Editora Campos, 2000. p. 37

trabalho e da livre iniciativa. Por fim, a concretização das aludidas premissas viabilizará o desenvolvimento econômico e social do integrante da federação.

4 GESTÃO PÚBLICA TRIBUTÁRIA

4.1 EFICIÊNCIA DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

O Brasil vivenciou nos sucessivos governos, a nível federal, várias tentativas para implantar um novo perfil gerencial capaz de dar maior racionalidade, agilidade e eficácia aos serviços públicos em face das exigências do cidadão e dos variados seguimentos da sociedade.

As tentativas espelham as transformações do Estado contemporâneo e da administração pública ao longo do século XX em que substituiu o modelo administrativo burocrático para o modelo gerencialista, cuja gestão pública é pautada em estratégias voltadas para resultados, na vinculação entre desempenho e produtividade, na delegação, na terceirização e no desenvolvimento de habilidades gerenciais.

Por sua vez, a expressão gestão pública foi incorporada no dia a dia das pessoas, principalmente quando dos debates sobre qualidade, presteza e agilidade dos serviços públicos. Com isso, houve a inserção do tema em jornais escritos. Citamos como exemplo matéria publicada na imprensa sergipana na qual procura demonstrar a importância da gestão pública para o desenvolvimento sustentável e os impactos da gestão sobre todos os seguimentos da sociedade. A referida matéria discorreu, entre outros temas, sobre estratégia, matriz gerencial de despesas e receitas, transparência e processos de gestão.¹⁹

Em que pese a expressão gestão pública ter ganhado maiores foros de legitimidade para incorporar novos valores,²⁰ a Administração Pública ainda sofre os percalços pela falta de planejamento, ausência de comprometimento com o resultado, inexistência de política de profissionalização do serviço e do servidor público. Porém, assim não deveria ser diante do princípio da eficiência gravado no artigo 37 da Constituição da República Federativa do Brasil para ser observado pela Administração Pública.

Desta feita, não podemos relativizar ou fazer vistas grossas ao princípio da eficiência sob a justificativa de atendimento aos demais princípios, uma vez que o atendimento aos

¹⁹ FORTES, Marcel. Gestão Pública traz impactos a todos nós. CIFORM, Aracaju, 21 a 27 de jun. 2010, p. 4.

²⁰ SCHMIDT, João Pedro. Gestão de Políticas Públicas: Elementos de um Modelo pós - burocrático e pós-gerencialista. In: LEAL; Rogério Gesta; REIS, Jorge Renato dos (orgs.). Direitos Sociais & Políticas Públicas: desafios contemporâneos. Tomo 7. Santa Cruz do Sul: Edunisc, 2007. p. 1993 a 1999.

princípios da legalidade, moralidade e da impessoalidade por si só não garantirá a eficiência da Administração Pública. No dizer do Advogado Joycemar Tejo,²¹ não basta somente fazer e sim fazer o máximo com o mínimo de esforço, sintetizado na seguinte máxima: norte de desempenho otimizado.

Inobstante a importância depositada ao tema gestão pública para a qualidade, agilidade e presteza do serviço público, não há uma posição firmada a respeito do sentido eficiência. Entretanto, alguns estudiosos do direito como Regis Fernandes de Oliveira,²² cômico da importância do aludido princípio, destacou que a eficiência da Administração Pública, além do enfoque de resultado, também deve ser observada diante de determinado problema a partir da análise da solução adotada em confronto com a consequência obtida.

Por fim, José dos Santos Carvalho Filho,²³ ao tratar da eficiência, faz alusão à atualização da Administração Pública com os novos processos tecnológicos para garantir a execução dos serviços de forma mais proveitosa e com menor custo, bem como ressalta a necessidade de ser feita avaliação periódica do serviço prestado.

4.2 ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA E ADVOCACIA PÚBLICA

O Direito é um instrumento indispensável para a defesa de interesses decorrentes da interação social entre pessoas e grupos na busca de seus objetivos.²⁴ É sabido que nem sempre a interação social ocorre sob a forma de cooperação, uma vez que o direito é marcado pelo conflito de interesses.

O conflito de interesses existente na cobrança do tributo decorre da disposição do Estado em arrecadar para o custeio do serviço público em oposição à vontade das pessoas de preservar o seu patrimônio. Nesta dinâmica está presente a relação jurídica tributária na qual sempre tem um bem a ser tutelado envolvendo partes denominadas de sujeitos passivos e

²¹ TEJO, Joycemar. Legal e mais eficiente. Revista Visão Jurídica. São Paulo, nº 37. p. 26.

²² OLIVEIRA, loc. cit., p. 98.

²³ CARVALHO FILHO, José dos Santos. Manual de Direito Administrativo. Rio de Janeiro, 20ª ed., Editora: Lumen Júris, 2008.. p. 316 e 317.

²⁴ NADER, Paulo. Introdução ao estudo do direito. Rio de Janeiro, 28ª ed., Editora Forense, 2007. p. 25.

ativos, juntamente com um objeto imediato que é a prestação devida pelo sujeito passivo e consistente num ato ou abstenção.

No caso da relação jurídica tributária o vínculo decorre sempre da lei e os artigos 153 a 156 da Constituição da República Federativa do Brasil estabelecem normas a serem observadas na tributação sob pena de comprometer toda a relação jurídica tributária. Então, os atos da Administração Pública Tributária precisam do auxílio da Advocacia Pública quer seja na atividade de advocacia ou na atividade de consultoria jurídica diante das nuances envolvendo a relação jurídica presente em todo o fenômeno jurídico. Nesta linha de pensamento, merece destaque a importância da participação da Advocacia pública na defesa e na cobrança judicial do crédito tributário.

O fenômeno jurídico da tributação pode ser dividido em fases na qual leve em consideração o nascimento, o desenvolvimento e a extinção do tributo. Nesse sentido, Zelmo Denari²⁵ classifica a dinâmica tributária nas seguintes fases a seguir sintetizadas: fase pré-jurídica, relacionada com as bases econômicas de imposição, quais sejam: patrimônio, rendas e circulação de riqueza; fase de criação do tributo, na qual faz referência à lei que institui o tributo, momento em que define um comando abstrato e hipotético necessário à cobrança do tributo; fase de nascimento da obrigação tributária, na qual considera o fato gerador para chegar à obrigação tributária, traduzida no vínculo que obriga o sujeito passivo ao pagamento de uma prestação pecuniária ao Estado; fase de apuração do crédito tributário, em que destaca o lançamento como ato destinado à determinação (apuração) do tributo devido até a constituição do crédito tributário; fase contenciosa administrativa, na qual é focado o procedimento administrativo fiscal desde a impugnação do lançamento até a decisão administrativa e definitiva que declara a procedência ou não do lançamento; fase de inscrição na dívida ativa, na qual destaca a inscrição do crédito tributário para validar a cobrança judicial através da ação de execução fiscal.

Noutro giro, salientamos a classificação das fases de atuação da norma tributária adotada por Marco Aurélio Greco²⁶ a seguir resumidas: fase de normação, relativa a edição das normas gerais em matéria tributária; fase de imposição, concernente ao ato da Administração Pública de aplicação das normas ao caso concreto; fase de integração, referente

²⁵ DENARI, Zelmo. Curso de direito tributário. São Paulo, 6ª. ed. Rev. e atual. nos termos da Constituição de 1988. Editora Forense, 2000. p. 127.

²⁶ GRECO, Marco Aurélio. Dinâmica da Tributação: uma visão funcional. Rio de Janeiro, 2ª. Edição atualizada e ampliada. Editora Forense, 2007. p. 134.

ao aparelhamento do crédito tributário pela criação do título hábil para a cobrança judicial; fase de compulsão, relativa a transferência do patrimônio pela satisfação do crédito tributário.

Persistem os equívocos sobre a importância e abrangência da Administração Tributária em que pese a sua função e relevância incontestável de gerir as receitas para o fomento dos serviços públicos prestados pelos poderes Executivo, Legislativo, Judiciário e pelo Ministério Público. Os equívocos decorrem da percepção míope de ver a Administração Tributária como atividade exclusiva de arrecadação e de fiscalização, não se concebendo a função de contribuir para uma política macro de gestão em busca da justiça fiscal.

A propósito, a Constituição da República Federativa do Brasil faz alusão ao tema mediante a adoção das seguintes expressões: Administração Tributária e Administração Fazendária.²⁷

Portanto, a concepção de expressão Administração Tributária deve abranger as atividades de política fiscal em prol da eficiência da arrecadação e englobar as atividades de busca incessante da justiça fiscal. Eis o caminho para garantir a harmonia entre o desenvolvimento social e econômico do Estado democrático de direito.

Desta forma, infere-se que nas atividades de Administração Tributária deve-se incluir as seguintes atividades: elaborar legislação tributária voltada para a eficiência e para os mecanismos que viabilizem a justiça fiscal; auxiliar à Advocacia Pública no manejo das ações cautelares para evitar a transferência e sonegação de bens e endereços dos contribuintes e responsáveis tributários; identificar bens e endereços necessários ao êxito da ação de execução fiscal; propor alterações na legislação tributária para adaptar aos entendimentos sumulados pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça; adotar medidas administrativas e auxiliar a Advocacia Pública nas medidas judiciais propostas para reaver receitas oriundas de transferências constitucionais. E não poderia ser diferente em função do princípio da indisponibilidade do interesse público.

²⁷ A expressão Administração Fazendária foi utilizada no inciso XVIII do artigo 37 da Constituição Federal quando lhe garantiu, juntamente com os servidores fiscais, a precedência sobre os demais setores administrativos dentro de suas áreas de competência e jurisdição. A expressão Administração Tributária foi registrada no inciso XXII do artigo 37 da Constituição Federal ao assegurar que prioridade de recursos para a realização de suas atividades, assim para prever a atuação de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio. Novamente, a expressão Administração Tributária foi grafada no inciso IV do artigo 167 da Constituição Federal ao estabelecer a vedação de vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa com exceção das ressalvadas ali previstas.

Diante do cenário acima, percebe-se a importância da Advocacia Pública como parceira da Administração Tributária em todas as fases da tributação para o combate da sonegação e para o alcance da justiça fiscal.

A sonegação fiscal inviabiliza a manutenção e o crescimento do Estado democrático de direito, na medida em que estimula a concorrência desleal, possibilitando a morte das empresas sérias e o conseqüente aumento do desemprego. A sonegação fiscal também dificulta a minimização dos impactos negativos da tributação e a distribuição equitativa do ônus tributário.

Deveras, o combate da sonegação fiscal e a proteção das finanças públicas constituem matérias de interesse público, uma vez que a falência de integrantes da federação e de atores da cadeia produtiva compromete o pacto federativo e o desenvolvimento econômico e social. Diante dos fatos, a Advocacia Pública em conjunto com a Administração Tributária deve adotar novos paradigmas de atuação que leve em conta a agilidade no processo decisório e a inteligência fiscal, bem como o custo – benefício em função da quantidade de demandas e de devedores em confronto com o número de procuradores disponíveis.

Neste contexto, não comporta mais uma Administração Tributária que não seja parceira da Advocacia Pública ou que se limite a observar à defesa judicial dos créditos tributários, de forma que ambos façam vistas grossas aos equívocos tanto da legislação tributária como dos lançamentos. Enfim, não há mais como negar a necessidade de uma postura mais proativa e customizada das atividades administrativa e judiciais. Portanto, a participação da Advocacia Pública deve ir além da defesa judicial do crédito tributário.

Acrescente também que a intervenção da Advocacia Pública não deve limitar-se aos aspectos legais e constitucionais das receitas tributárias e não tributárias, mas deve intervir na orientação jurídica em proteção do Estado democrático de direito quando constatar distorções que venham violar valores constitucionais assegurados aos cidadãos ou que inviabilizem a justiça fiscal.

Em suma, respeitadas a sua competência, Advocacia Pública deve colaborar para a eficiência da Administração Tributária, uma vez que não é apenas a sonegação ou a injustiça fiscal que merece atenção especial, pois também merece atenção a falência dos Estados, Municípios e Distrito Federal pela ineficácia em seu mister de concretizar valores constitucionais para atender aos reclamos de saúde, segurança pública, educação e assistência social, entre outras demandas.

4.3 PLANEJAMENTO E GESTÃO TRIBUTÁRIA

A política tributária somente terá foros de seriedade, legitimidade e eficiência quando os integrantes da federação tiverem como norte o planejamento de ações integradas que atendam aos reclamos de justiça fiscal e cujos resultados forem avaliados periodicamente com todos os agentes envolvidos no processo.

Os efeitos maléficos da tributação equivocada calcada na injustiça fiscal são percebidos tanto pela resistência ao cumprimento voluntário da obrigação tributária quanto pelo aumento incomum das demandas judiciais propostas para desconstituir o lançamento. Com isso, a injustiça fiscal estimula os contribuintes e responsáveis tributários a utilizar as ferramentas disponíveis no ordenamento jurídico para postergar e eximir-se ao pagamento do tributo.

É dentro deste contexto que há uma redução considerável do fluxo de caixa mensal dos Estados, Municípios e do Distrito Federal. Diante do problema, finanças públicas sofrem o impacto causado pela redução e oscilação da receita tributária. Desta ótica, surge a necessidade urgente de se conceber um planejamento tributário sério no qual considere a realidade social e econômica. E assim deve ser para que o direito atenda às exigências da sociedade, de modo a não se perder no vazio do tecnicismo, como bem registrado por Miguel Reale,²⁸“*in verbis*”:

“Interpretar uma lei não é explicar a lei, mas é compreendê-la. Não basta ter o espírito lógico, procurando penetrar nas nuances, nos matizes dos textos legais, porque, muitas vezes, esse trabalho de mera análise formal leva à deturpação do Direito. (...) É o que acontece quando se quer esvaziar o Direito de seu conteúdo, para que pareça com uma forma geométrica, sem correspondência perfeita na realidade concreta da vida.”

Enfim, cabe ao planejamento tributário reconduzir o equilíbrio das contas públicas e estimular o desenvolvimento da iniciativa privada para viabilizar o aumento das oportunidades de trabalho.

A Administração Tributária, juntamente com a Advocacia Pública, deve estabelecer estratégias de eficiência da tributação que respeite os pressupostos básicos de justiça fiscal. Para tanto, existem mecanismos constitucionais para alterar alíquotas, conceder isenções, reduzir base de cálculo, adotar a progressividade e a seletividade.

²⁸ REALE, Miguel. Filosofia do Direito. São Paulo, 18ª ed. Editora Saraiva, 1998, pp. 255-6.

Entretanto, os mecanismos de planejamento fiscal não podem se transformar em fonte de arbítrio de autoridade e do poder público porque devem ser legitimados nos valores e parâmetros previstos nos artigos 1º e 3º e no inciso IV do artigo 170, todos da Constituição da República Federativa do Brasil. Realmente, o inciso IV do artigo 170 da referida Constituição ressalta que a ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna conforme os ditames da justiça social, observada a livre concorrência.

A propósito, não podemos deixar de registrar a essência da livre concorrência nas palavras de Paula A. Forgioni,²⁹ “*in verbis*”:

O caráter instrumental da proteção da concorrência permanece na atual Constituição, que manda reprimir o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados e à eliminação da concorrência (art. 173, §4º), em atenção ao princípio da livre concorrência (art. 170, IV). Manda, também, reprimir o aumento arbitrário de lucros (art. 173, §4º), conforme o princípio da defesa do consumidor (art. 170, inc. V). Essa proteção, entretanto, vai inserta no fim geral e maior, qual seja, “assegurar a todos, existência digna, conforme os ditames da justiça social”.

O planejamento tributário poderá seguir os nortes previstos no inciso IX do artigo 170 e no artigo 179, ambos da Constituição da República Federativa do Brasil, nos quais o tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte foi erigido como princípio da ordem econômica e obriga a União, os Estados, o Distrito Federal e Municípios a dispensar às microempresas e às empresas de pequeno porte, tratamento jurídico diferenciado, visando incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei.

Alertamos também sobre o §5º do artigo 150 da Constituição da República Federativa do Brasil no qual dispõe que a lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços. Carlos Valder do Nascimento³⁰ ressalta que o sistema de arrecadação de tributos promove o acompanhamento e o controle das fases da tributação a seguir resumidas: planejamento, coordenação, execução e avaliação das atividades desenvolvidas pelos órgãos responsáveis pela administração fiscal.

O planejamento tributário, através da extrafiscalidade, contribuirá para o estímulo à produção e ao consumo que, via de consequência, reverterá positivamente na geração de empregos e na arrecadação tributária.

²⁹ FORGIONI, Paula A. Os Fundamentos do Antitruste. São Paulo. Editora Revista dos Tribunais, 1998, p.170.

Mais adiante, traçado o planejamento tributário, a Administração Tributária deverá implementar a política pública tributária ali contida através de ferramentas e de procedimentos de gestão tributária, pautada na justiça fiscal e com enfoque na distribuição equitativa do ônus tributário entre as pessoas e os seguimentos da sociedade (igualdade); na tributação maior aos que tem renda mais alta (progressividade); na cobrança de impostos de forma a minimizar os possíveis impactos negativos da tributação sobre a eficiência econômica (neutralidade); na concepção de sistema tributário de fácil compreensão para o contribuinte e de fácil arrecadação para o governo (simplicidade).

Para tanto, devemos nos municiar da ciência das finanças que no dizer de Regis Fernandes de Oliveira,³¹ procura os fenômenos econômicos, estuda as reais necessidades da sociedade e municia os agentes públicos para decidir sobre política fiscal. Noutra oportunidade, o ilustre autor coloca a gestão tributária responsável como uma irradiação do princípio da boa-fé objetiva sob o fundamento de que a atuação do poder público deve pautar pela lealdade, confiança, moralidade, coerência e respeito às expectativas geradas pelos cidadãos.³²

Em síntese, as ferramentas e os procedimentos de gestão tributária devem ser legitimados pela justiça fiscal para alcançar o desenvolvimento econômico e social, pois entender diferente seria prestigiar os privilégios e a discricionariedade dos atos administrativos.

³⁰ MARTINS, Ives Gandra da Silva. NASCIMENTO, Carlos Valder do. (Orgs.); Damásio E. de Jesus (adendo especial). Comentários à lei de responsabilidade fiscal. São Paulo, 4ª edição. Editora Saraiva, 2009. p. 89.

³¹ OLIVEIRA, op. cit, 2010. p. 31.

³² Idem, 2010. p. 106.

5 FERRAMENTAS E PROCEDIMENTOS DE GESTÃO TRIBUTÁRIA

5.1 TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO E DA COMPUTAÇÃO

O desenvolvimento e a importância da tecnologia da informação e da computação é fato incontestável tanto na iniciativa privada quanto nos poderes Executivo, Judiciário, Legislativo e no Ministério Público. Por outro lado, o referido desenvolvimento resultou na profissionalização em áreas específicas nas quais Sueli Bacelar³³ apresenta em síntese a seguinte classificação: infraestrutura (hardware), projetista de rede, analista de rede, analista de suporte, analista de sistema, programador e o analista de banco de dados, que trabalha com o profissional de analista de processos. Portanto, atento a tais avanços, vários poderes da República já vem utilizando a tecnologia da informação e da computação para otimizar os serviços e agilizar os processos.³⁴

Atualmente, as transformações econômicas, sociais e políticas ocorrem numa velocidade jamais vista. Por outro lado, as informações estão circulando com intensidade e volume jamais vistos na história da humanidade. As pessoas e as organizações estão sendo obrigadas a processar, conviver e filtrar inúmeras informações disponíveis com competência, sob pena de sucumbirem diante da ineficiência em atender as demandas necessárias à sua sobrevivência.

Enfim, os novos recursos tecnológicos estão a nossa disposição para viabilizar tanto a celeridade na coleta, integração e fluxo de informações, bem como para elaborar seguros relatórios e avaliar as rotinas gerenciais. Aliás, a importância do impacto da tecnologia fez com que o cientista brasileiro José Eduardo Cassiolato³⁵ se interessasse pelo estudo dos efeitos da inovação tecnológica no desenvolvimento econômico de determinadas regiões do Brasil e do mundo.

³³ BACELAR, Sueli. Profissão em TIC, a área do futuro. CIFORM, Aracaju, 12 a 18 jul. 2010, p. 3.

³⁴ Registro sobre envio digital das contas públicas para o Tribunal de Contas do Município da Bahia no qual enfatiza a tendência irreversível da informatização e modernização do setor público e a possibilidade da ferramenta viabilizar o avanço tecnológico da gestão municipal. In: Revista Caro Gestor. Salvador, Edição 1. Maio/julho de 2010, p. 9.

³⁵ José Eduardo Cassiolato, doutor em Tecnologia da Economia, já havia despertado na década de 70 o interesse pelas implicações das inovações tecnológicas na economia.

Neste contexto, a gestão tributária não pode deixar de otimizar os seus trabalhos a partir de tais recursos, mediante a integração de informações, atualização de equipamentos e desenvolvimentos de programas específicos. Portanto, os recursos da tecnologia da informação e da computação servirão como ferramentas de gestão tributária para gerenciar informações disponíveis desde o lançamento, passando pela inscrição na dívida ativa até as ações judiciais, em especial as ações de execução fiscal.

Dentro desta ótica, a tecnologia da informação e da computação, como ferramenta de gestão tributária, poderá disponibilizar, em tempo real, relatórios gerenciais de evolução das receitas tributárias e das transferências constitucionais. As aludidas ferramentas contribuirão para avaliar e confrontar as informações disponíveis do contribuinte e para compatibilizar as demais informações disponíveis na Administração Tributária e noutros órgãos dos poderes públicos.

A integração e o tratamento das informações possibilitarão identificar injustiças fiscais, causadas pela prática de sonegação fiscal e viabilizará meios para a adoção de novas estratégias de gestão tributária. Certamente, a avaliação dos montantes devidos, espécies de ilícitos e demandas fiscais, em confronto com o perfil econômico dos contribuintes e com a quantidade de procuradores, resultará inevitavelmente na averiguação segura dos resultados da gestão tributária. Acrescente-se também a possibilidade prevista no artigo 199 do Código Tributário Nacional para que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios procedam ao intercâmbio de informações para obter maior eficácia na atividade de tributação desde que respeitadas as restrições contidas no artigo 198 do aludido Código.

É certo que a tecnologia de informação e da computação será de grande valia para o combate à sonegação fiscal como também para traçar políticas de justiça fiscal. Citamos como exemplo a tendência irreversível de obrigatoriedade na emissão de notas fiscais eletrônicas relativas as transações sujeitas ao imposto sobre serviços de qualquer natureza e pertinentes ao imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.³⁶

5.2 EDUCAÇÃO TRIBUTÁRIA E RECURSOS HUMANOS

³⁶ A nota fiscal eletrônica foi instituída pelo Ajuste SINIEF 7/2005 e obrigatoriedade vem sendo aos poucos ampliada através dos protocolos ICMS 10/2007, 24/2008, 68/2008, 87/2008 e 41 a 43/2009. A nota fiscal eletrônica está inserida no Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) no qual abrange a Escrituração Fiscal Digital (EFD) e a Escrituração Contábil Digital (ECD) e o Conhecimento de Transporte Eletrônico (CT-e).

A gestão tributária poderá ter os cidadãos e as entidades públicas e privadas como aliados para conscientizar os demais seguimentos da sociedade sobre a importância da tributação no custeio das políticas públicas e sociais e no desenvolvimento econômico e social. Neste contexto, viabilizará a percepção coletiva dos efeitos negativos da sonegação fiscal para o alcance da justiça fiscal.

Não podemos deixar de destacar que a educação tributária não deve servir de instrumento exclusivo para o aumento da arrecadação tributária, mas para conscientizar a todos a respeito dos efeitos negativos causados pela sonegação fiscal, tanto nas finanças públicas como no desenvolvimento social e econômico.³⁷

Destarte, o êxito na utilização de qualquer ferramenta e procedimento de gestão tributária depende da qualidade do recurso humano envolvido direta ou indiretamente no processo. Com efeito, deve haver uma política de desenvolvimento de recursos humanos, alicerçada na qualificação permanente dos servidores atuantes na Administração Tributária e na Advocacia Pública, uma vez que não se concebe a eficácia da gestão pública sem adotar um novo estilo gerencial que lhe assegure maior dinamismo e profissionalização dos seus servidores. Enfim, as atividades de gestão tributária deverão contar com servidores públicos atualizados nos cursos e treinamentos voltados para as demandas da tributação, tais como: tecnologia da informação e da computação, políticas de gestão tributária, consultoria interna, auditoria, direito, legislação tributária, relações públicas, desenvolvimento pessoal e gerencial.³⁸

Neste contexto, a política de desenvolvimento de recursos humanos será imprescindível para extirpar os elementos negativos que comprometem a excelência de qualidade no serviço público. Por outro lado, nota-se a tendência dos Estados e Municípios traçarem metas de arrecadação em descompasso com as ações que lhes assegure maior dinamismo, profissionalização e justiça fiscal. Por fim, insere-se na política de valorização de recursos humanos a preocupação com o espaço físico ocupado pelos servidores. Noutra dizer, o gestor público deverá viabilizar instalações adequadas para dar maior conforto e comodidade aos

³⁷ O Programa Nacional de Educação Fiscal – PNEF tem como fundamento legal a Portaria Interministerial nº 413/2002, assinada pelos Ministérios da Fazenda e da Educação. O programa apresenta como um dos pressupostos a conscientização da função social e econômica dos tributos; a gestão e o controle democráticos dos recursos públicos; o exercício efetivo da cidadania.

³⁸ A Escola da Associação dos Procuradores do Estado de Sergipe (APESE) desde dezembro de 2009, por orientação do Presidente Flávio Augusto Barreto Medrado, priorizou as suas atividades nos cursos voltados para os auditores fiscais da Secretaria de Estado da Fazenda, a exemplo dos cursos de Direito Tributário, Direito Administrativo, além de outros cursos com foco no ICMS e no ITCMD.

servidores por se tratar de premissa que contribui para o aumento da produtividade, motivação e comprometimento com o serviço público.

Desta forma, a educação tributária, aliada a política de valorização e desenvolvimento de recursos humanos, representa a principal ferramenta de gestão tributária, capaz de difundir a mentalidade gerencial da tributação com foco no resultado, na integração dos poderes e órgãos públicos, bem como na consciência da repercussão da justiça fiscal para o custeio dos serviços públicos e para o desenvolvimento econômico e social.

5.3 OTIMIZAÇÃO DA TRIBUTAÇÃO

A tributação é extremamente complexa em nosso país e por isso causa perplexidade aos cidadãos e resulta em altos custos para a Administração Tributária e para os contribuintes. Acrescente também que o elevado custo na tributação reflete na composição dos preços dos produtos e serviços colocados à disposição da sociedade. A otimização da tributação ganha foros de destaque constitucional nos pequenos empreendimentos diante do previsto no inciso IX do artigo 170 e no artigo 179, ambos da Constituição da República Federativa do Brasil, que garante tratamento privilegiado e diferenciado, consubstanciado na simplificação, redução ou eliminação de suas obrigações administrativas e tributárias.

Não se admite mais os altos custos de uma tributação doentia e marcada por excessivas e equivocadas obrigações tributárias acessórias pelo fato de que a Administração Pública está sujeita ao princípio da eficiência. Poder-se-ia solucionar o impasse com a verificação do binômio custo – benefício para a Administração Tributária e para os contribuintes a partir de alternativas que levem a racionalização de procedimentos e da legislação tributária.

A racionalização da legislação implica na elaboração de legislação tributária mediante adoção de técnica legislativa pautada nos critérios de objetividade, simplicidade, concisão e precisão de linguagem, bem como na disposição didática das matérias ao longo do seu texto legal. Não podemos perder de vista os transtornos causados pela adoção de técnica legislativa que atentem contra a sua eficácia e segurança jurídica.

Portanto, devemos atentar para o princípio da determinabilidade fática, no qual parte do pressuposto de que a Constituição da República Federativa do Brasil exige clareza na definição

da hipótese de incidência sob pena da norma inferior incidir em inconstitucionalidade.³⁹ Ricardo Lobo Torres⁴⁰ coloca o tema da clareza da lei tributária sob o enfoque da segurança jurídica financeira.

A racionalização da legislação poderá também ser alcançada com a técnica legislativa de adequar, o mais rápido possível, a legislação tributária às decisões do Supremo Tribunal Federal com força vinculante, às modificações da Constituição da República Federativa do Brasil e das leis complementares nacional. Há registro na doutrina sobre a opção para utilizar a legislação tributária na fixação de penalidades fiscais tributárias compatíveis com o ilícito fiscal a fim de evitar a ineficácia da sanção.⁴¹

É possível otimizar a tributação mediante a concepção de um único diploma legal para aglutinar todas as normas gerais aplicáveis aos tributos de competência do Estado, Município ou Distrito Federal. Por sua vez, os demais tributos seriam disciplinados em leis específicas e autônomas.⁴²

Recomenda-se ainda a concepção do código geral de tributação para aglutinação das matérias básicas que deverá conter as normas aplicáveis a todos os tributos, a exemplo de fiscalização, lançamento e contencioso administrativo tributário; parcelamento, atualização monetária e acréscimos moratórios; dívida ativa e certidão negativa de débitos fiscais; imunidade; cadastro de contribuintes; consulta e reconhecimento de direitos. A adoção de um único diploma legal para aglutinação das matérias básicas trará vários benefícios para a gestão tributária e para os cidadãos e contribuintes pois viabilizará a agilidade e a compreensão dos pontos básicos da legislação tributária.

Destacamos também como contribuição para otimizar a tributação, a racionalização dos procedimentos mediante adoção de manual de rotinas básicas de tributação, fiscalização e arrecadação.

Finalmente, ressaltamos que a otimização da tributação, quer seja pela racionalização da legislação tributária ou dos procedimentos, apresenta como justificativa e fundamento a agilidade, eficiência, segurança e transparência da gestão tributária.

³⁹ PORTO, op. cit., p. 86.

⁴⁰ TORRES, op. cit., p. 110.

⁴¹ MELO, José Eduardo Soares de. Processo tributário administrativo federal, estadual e municipal. São Paulo: *Quartier latin*, 2006, p. 84.

⁴² Muitos municípios ainda tratam, num único diploma legislativo, os tributos de sua competência juntamente com as matérias gerais aplicáveis tributação, diversamente do que faz a União e maioria dos Estados.

5.4 DÍVIDA ATIVA E COBRANÇA JUDICIAL

Os Estados, Distrito Federal e Municípios brasileiros de grande porte apresentam volume considerável de débitos fiscais inscritos na dívida ativa que na quase totalidade é objeto de ações de execução fiscal. Como conseqüência, os procuradores são direcionados para a movimentação destes processos e para o êxito dos recursos das ações de conhecimento, independente da existência de estratégias e procedimentos específicos.

Em contrapartida, são sacrificadas atividades relevantes para a defesa do crédito tributário, a exemplo da propositura de ações cautelares, do desenvolvimento e aperfeiçoamento de teses em favor do crédito tributário e da prática de ações focadas nos devedores de grande porte. Some-se a isto, a prioridade incontestável dos Estados, Municípios e Distrito Federal na regularização de pendências junto ao Cadastro Único de Convênios da União que gerou novas demandas para a Advocacia Pública para orientação, defesa administrativa e proposição de ações judiciais com o objetivo de desconstituir créditos tributários decorrentes de contribuições sociais.

Na verdade, a problemática acima ganha maior relevância porque a execução fiscal não é precedida das cautelas, avaliações e providências que a diferencia das demais cobranças judiciais promovidas pela iniciativa privada. A ação de execução promovida pelo particular é precedida, em regra, da apresentação da relação de bens ao seu advogado para que haja uma avaliação do custo benefício da cobrança judicial.

Entretanto, a propositura da ação de execução fiscal ocorre independente da prévia averiguação da existência ou não de bens e da consistência dos endereços do contribuinte e do responsável tributário. Portanto, inúmeras ações de execução fiscal são propostas apesar da fraude praticada pelos contribuintes e respectivos sócios responsáveis com o intuito de omitir os endereços e os bens necessários ao êxito da cobrança judicial do crédito tributário. É fato público e notório que muitos devedores adotam a estratégia de encerrar as suas atividades e ocultar bens e endereços para inviabilizar o êxito da cobrança judicial.

Desta feita, fica a Advocacia Pública, perante aos leigos, com o estigma de ineficaz pelo resultado inexpressivo da cobrança judicial do crédito tributário e pela extinção da ação de execução fiscal ante a configuração da prescrição. Deveras, a Advocacia Pública e a Administração Tributária não podem continuar isoladas, silentes e inertes diante da problemática do insucesso da cobrança judicial do crédito tributário.

Enfim, não há como negar que as formas tradicionalmente utilizadas para recuperação do crédito tributário estão obsoletas em função do volume de demandas judiciais, das fraudes e dos crimes contra a ordem tributária, praticados principalmente por contribuintes e responsáveis com débitos inscritos na dívida ativa. Em síntese, as atividades dos procuradores que militam na área fiscal, notadamente na cobrança judicial do crédito tributário, devem ser priorizadas a partir de critérios preestabelecidos, capazes de viabilizar o atendimento de novas demandas fiscais. A nova postura viabilizará estudos mais aprofundados das posições do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça para aperfeiçoar o lançamento e para preservar o crédito tributário e à segurança jurídica.

Diante dos fatos, tem que haver uma discussão ampla da Advocacia Pública com os demais órgãos envolvidos na problemática para colher sugestões em prol do interesse público e da justiça fiscal.

Neste contexto, a eficiência da Administração Pública, pertinente a gestão tributária, exige uma definição prévia de valores para a propositura da ação de execução fiscal, de forma a impactar consideravelmente na redução do volume de processos judiciais. Na mesma linha de raciocínio, deverá requerer o arquivamento das ações de execução fiscal cujos valores devidos estejam abaixo do limite estabelecido.

Por outro lado, a não propositura da ação de execução fiscal e o seu arquivamento não exime o contribuinte das conseqüências legais oriundas da inscrição do débito na dívida ativa. Por isso que, paralelo à propositura da ação de execução fiscal deve haver integração entre a Advocacia Pública e a Administração Tributária para identificar bens e endereços do executado e do responsável tributário.

Acrescente-se ainda como procedimento de gestão tributária a propositura de ação de execução fiscal envolvendo várias certidões de dívida ativa a exemplo do que já faz a Procuradoria da Fazenda Nacional. A iniciativa viabilizará a citação, penhora, avaliação judicial, leilão e adjudicação num único processo e, via de conseqüência, reduzirá o volume de atos processuais e diminuirá os deslocamentos desnecessários de autos de um único contribuinte. Certamente, resultará em economia para o erário.

Salientamos a respeito da importância do integrante da federação, através da Advocacia pública, reconhecer a prescrição do crédito tributário, independente de provocação do poder judiciário, pois a Administração Pública deve fundamentar os seus atos nos princípios da moralidade, legalidade e eficiência. Causa espanto, desconfiança e insegurança ao cidadão ter conhecimento de que o Estado democrático de direito insiste na cobrança de dívida

tributária que já foi extinta pela prescrição quando é vedada legalmente a sua cobrança. A sensação de espanto, desconfiança e insegurança do cidadão compromete a credibilidade do sujeito tributário ativo em função da informação cada vez mais presente na mídia de que o Estado democrático de direito está submetido ao princípio da legalidade, moralidade e eficiência.

Noutro norte, todos os profissionais do direito são sabedores da possibilidade de o interessado bater as portas do poder judiciário para insurgir contra os maléficos efeitos morais e materiais causados ao devedor pela cobrança e permanência na dívida ativa apesar de fulminada pela prescrição. Em suma, o reconhecimento da prescrição implica na priorização de esforço humano para cobrança e gestão de créditos sadios.

Igualmente, a inscrição no Cadastro Informativo dos Créditos não Quitados de Órgãos e Entidades Estaduais (CADIN) será uma opção, juntamente com a inscrição na Centralizadora dos Serviços dos Bancos S/A, comumente reconhecida como Serasa, observados os critérios de segurança e justiça fiscal.⁴³

5.5 GESTÃO COMPARTILHADA E ROTINAS DE INCREMENTO

A gestão compartilhada na Administração Pública parte da premissa de que existem interesses comuns entre a União, Estados, Municípios e Distrito Federal ou entre órgãos a eles vinculados, quando da prática de atos administrativos voltados para o interesse público e da coletividade. Dentro desta ótica, a gestão tributária deve identificar ferramentas e procedimentos que possam ser compartilhados, desde que observadas as exigências e restrições previstas em nosso ordenamento jurídico. A prática da gestão tributária compartilhada entre dois ou mais componentes da federação ou entre órgãos a eles vinculados apresenta a vantagem do esforço conjunto e importa na economia de tempo, de recursos humanos e de materiais.

⁴³ A Advocacia Pública poderá contribuir para o êxito da opção através da desconstituição do entendimento firmado pelos tribunais pelo qual a medida é desnecessária diante da presunção de liquidez e certeza do crédito tributário e da sua utilização como sanção política. Para tanto, deve-se atentar que a inscrição no SERASA é utilizada por particulares mesmo que títulos originários das dívidas possuam força executiva judicial por determinação legal..

A hipótese mais conhecida de gestão tributária compartilhada é a previsão legal de permuta de informações entre os integrantes da federação, na forma prevista nos artigos 199 e 200 do Código Tributário Nacional e cuja utilização não vem sendo feita a contento.

A União poderá usufruir da gestão compartilhada de informações com o atendimento ao disposto no artigo 64 da Lei de Responsabilidade Fiscal, no qual lhe obriga a prestar assistência técnica e cooperação financeira aos municípios para modernização das respectivas administrações tributária, financeira, patrimonial e previdenciária. Acontece que a referida modernização é de interesse da União, na medida em que viabilizará a permuta de informações com repercussão na fiscalização e arrecadação dos tributos de sua competência.

Ainda sobre a gestão compartilhada entre os órgãos vinculados, vislumbramos a coleta, tratamento e utilização de várias informações disponíveis em prol da sociedade, do cidadão e em desfavor da sonegação fiscal, a exemplo do cadastro de bens e créditos, do controle dos bens a serem penhorados ou adjudicados para dar maior publicidade e permitir a doação imediata dos bens adjudicados às instituições sociais previamente cadastradas.

Acrescente-se ainda que a gestão compartilhada entre órgãos vinculados ao mesmo integrante da federação pode ocorrer para atendimento de uma demanda específica, incomum e temporária de interesse da Administração Pública. Noutras palavras, a Administração Tributária e a Procuradoria Geral do Estado poderão compartilhar gestão para assegurar a preservação do crédito tributário.⁴⁴

Neste sentido estão inseridas as ações conjuntas e denominadas indevidamente de forças tarefas. A título de ilustração, registramos a gestão tributária compartilhada entre a Procuradoria Geral do Estado, a Controladoria Geral do Estado e entes da Administração Pública Indireta para regularizar pendências do Estado de Sergipe junto ao Cadastro Único de Convênios.

⁴⁴ O Estado de Sergipe vivenciou experiências de gestão compartilhada entre a Procuradoria Geral do Estado, a Secretaria de Estado da Fazenda e a Delegacia Especial de Crimes Contra a Ordem Tributária. A Procuradora Conceição Maria Gomes Elh Barbosa participou numa dessas iniciativas para revogar liminares concedidas em favor de determinado seguimento comercial e conter fraudes envolvendo sócios tidos como “laranjas”. Foi implantado o projeto concebido pela Secretaria da Fazenda, através do Procurador Augusto Carlos Cavalcante Melo, a época Auditor Tributário, para estudo e exposição de temas que vinham sendo objeto de demandas judiciais e cujos estudos e apresentações contaram com a participação de auditor tributário e procurador do estado. No mês de julho de 2010 a Procuradoria Especial do Contencioso Fiscal, sob a coordenação do Procurador – Chefe Mário Luiz Britto Aragão, juntamente com a Secretaria da Fazenda, desenvolveram ações compartilhadas e exitosas em prol do sucesso na adesão ao benefício de quitação e de refinanciamento da dívida tributária (REFIS).

Naquela oportunidade a Advocacia Pública passou a prestar consultoria jurídica, impugnar e recorrer de lançamentos efetuados pela União e propor medidas judiciais para desconstituir contribuições sociais.⁴⁵

Infere-se que o nosso ordenamento jurídico vigente não mais compactua com a omissão do gestor público diante da constatação clara e evidente de perdas de receitas, principalmente das perdas de receitas visíveis aos olhos das pessoas menos afeitas à área das finanças públicas e do Direito Tributário.

Diante disto, cabe aos envolvidos na gestão tributária instituir e observar com frequência rotinas a serem seguidas para preservar e incrementar a receita tributária, a fim de não incorrer nas sanções previstas na Lei de Responsabilidade Fiscal.

Portanto, cabe aos gestores tributários incluir como procedimento de gestão tributária o monitoramento dos fatos econômicos com repercussão em sua receita. Para tanto, compete à Administração Pública Tributária, em conjunto com a Advocacia Pública, especializar e disponibilizar profissionais competentes para identificar possíveis equívocos com efeitos negativos nas receitas tributárias e não tributárias.

Nesta linha de ação, destaca-se o monitoramento dos *Royalties*, das compensações financeiras sobre recursos minerais, do imposto sobre produtos industrializados e, num futuro bem próximo, das transferências oriundas do pré – sal. A identificação dos equívocos ou fraudes seria através do monitoramento de seguimentos de contribuintes e do acompanhamento das variantes presentes nas origens das receitas decorrentes de cotas partes constitucionais, nelas incluídas as receitas oriundas da exploração de recursos hídricos e da produção mineral.

O procedimento de monitoramento das receitas tributárias e não tributárias apresenta os seguintes vetores: estudos preliminares para identificar as variáveis econômicas e geográficas que influenciam no adequado montante de aportes financeiros devidos; levantamento da legislação aplicável à atividade objeto da receita, tais como leis complementares e ordinárias, decretos, portarias, instruções normativas, resolução e demais normas aplicáveis à matéria; identificação do fluxo de produção relacionada com a receita no âmbito do território do ente da federação destinatário da receita, visando enquadrá-lo nos preceitos legais relacionados à cobrança; elaboração e formalização de expedientes

⁴⁵ A Procuradoria Geral do Estado de Sergipe disponibilizou Procurador com atribuição exclusiva para regularizar pendências junto ao Cadastro Único de Convênios (CAUC). A iniciativa resultou em maior eficiência na correção

administrativos; interceder junto às empresas ou entidades federais, estaduais e municipais para retificação de dados e postular o desembolso de valores eventualmente devidos; interpor recursos administrativos ou judiciais necessários à retificação de dados; propor medidas cautelares, ações de repetição de indébito e de cobrança de valores não recolhidos ou recolhidos a menor, observados os prazos de decadência e de prescrição.

É oportuno acrescentar como ferramenta a competência prevista no inciso XI do artigo 23 da Constituição da República Federativa do Brasil para que os Estados, Distrito Federal e Municípios possam registrar, acompanhar e fiscalizar as concessões de direitos de pesquisa e exploração de recursos hídricos e minerais em seus territórios.⁴⁶

Finalmente, ressaltamos a necessidade de preservar a autonomia financeira como condição indispensável à autonomia política dos integrantes da federação. Nesse ponto, ganha relevo a preocupação dos destinatários dos repasses constitucionais com as concessões de benefícios fiscais que venham a reduzir os valores dos repasses das receitas constitucionais.⁴⁷

de pendências e contou com o pioneirismo do Procurador Flávio Augusto Barreto Medrado e cuja atividade é exercida atualmente com zelo e competência pelo Procurador Edson Wander de Almeida Costa.

⁴⁶ Sobre as Leis Federais nº 9.984/2000, nº 9.648/1998, nº 7.990/89 e nº 9.478/97, aplicável ao tema, ver: Oliveira, Op. Cit., pp. 236 a 239.

⁴⁷ Sobre as decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal contra a concessão de benefícios fiscais em detrimento de receitas do ICMS, ver: Oliveira, Op. Cit., p. 45.

6 CONTROLE DA GESTÃO TRIBUTÁRIA

6.1 FISCALIZAÇÃO FINANCEIRA E RESPONSABILIDADE FISCAL

A compreensão da fiscalização financeira depende do significado da atividade financeira do Estado na qual abrange a arrecadação de receitas, sua gestão, fiscalização e a realização do gasto com a finalidade de atender às necessidades públicas. Portanto, a compreensão da atividade financeira do Estado passa necessariamente pela definição das necessidades públicas em função dos seguintes momentos: obtenção de recursos, gestão de tais recursos, gasto dos recursos públicos em obediência a previsão orçamentária e para satisfação das necessidades públicas.⁴⁸ Em suma, a atividade financeira do Estado compreende a arrecadação de receitas, sua gestão, fiscalização e a realização do gasto, a fim de atender às necessidades públicas.

No tocante aos recursos públicos, devemos destacar que a receita tributária está sujeita aos mecanismos de controle previstos em nosso ordenamento jurídico, notadamente na Constituição da República Federativa do Brasil. Por isso, não podemos esquecer o zelo do legislador constituinte ao prever a legitimidade do cidadão, partido político, associação ou sindicato para denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas, consoante preceitua o §2º do artigo 74 da referida Constituição. E não poderia ser diferente em razão dos princípios da moralidade, legalidade e eficiência que norteiam a Administração Pública.

O artigo 70 da Constituição da República Federativa do Brasil, ao tratar da fiscalização financeira, adota a técnica de alcance das entidades da Administração Direta e Indireta, através de controle externo e interno, bem como delimita tal controle à fiscalização contábil, financeira, operacional e patrimonial quanto à legalidade, legitimidade, economicidade e renúncia de receitas.

A Lei Complementar Federal nº 101/2000 estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com fundamento no inciso I do artigo 163 da Constituição da República Federativa do Brasil. O §2º do artigo 1º da referida Lei Complementar impõe a aplicação de suas normas aos Estados, Distrito Federal e Municípios.

⁴⁸ OLIVEIRA, loc. cit., p. 71.

A Lei Complementar Federal nº 101/2000 veio para preservar a responsabilidade na gestão fiscal. Para tanto, a Lei em comento traça os pressupostos da gestão fiscal no §1º do artigo 1º. Desta feita, a Lei Complementar Federal nº 101/2000 apresenta como pressupostos para a responsabilidade na gestão fiscal a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita.

A efetiva arrecadação dos tributos foi alçada como um dos requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal, segundo preceitua o artigo 11 da Lei Complementar nº 101/2000 e, como consequência, vedou a realização de transferências voluntárias para o ente que assim não proceda. As exigências de medidas de combate à evasão e à sonegação fiscal também estão na Lei de responsabilidade fiscal, *in totum*:

Art. 13. No prazo previsto no art. 8º, as receitas previstas serão desdobradas, pelo Poder Executivo, em metas bimestrais de arrecadação, com a especificação, em separado, quando cabível, das medidas de combate à evasão e à sonegação, da quantidade e valores de ações ajuizadas para cobrança da dívida ativa, bem como da evolução do montante dos créditos tributários passíveis de cobrança administrativa.

A propósito, o ilustre doutrinador Regis Fernando de Oliveira⁴⁹ elenca em linhas gerais as seguintes medidas de combate à sonegação e à evasão fiscal: a admissão de novos fiscais, novas técnicas de aferição da receita, o conhecimento preciso do montante total da dívida ativa e as medidas para agilizar a sua cobrança, a nomeação de novos procuradores e novos locais de praças e leilões públicos.

O ato tendente à renúncia de receita também foi objeto da Lei de responsabilidade fiscal, na medida em que atribuiu ao gestor público o ônus de obedecer as seguintes exigências:

Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:

I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;

II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no *caput*, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

§1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de

⁴⁹ OLIVEIRA, op. cit., p.463.

cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

§2º Se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício de que trata o *caput* deste artigo decorrer da condição contida no inciso II, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso.

§3º O disposto neste artigo não se aplica:

I - às alterações das alíquotas dos impostos previstos nos incisos I, II, IV e V do art. 153 da Constituição, na forma do seu § 1º;

II - ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança.

Portanto, a renúncia de receita, embora seja um importante instrumento de política fiscal para o desenvolvimento econômico e social, terá que obedecer as exigências legais para evitar prejuízos causados por ações que prestigiem exclusivamente interesses privados. A transparência da gestão da receita fiscal foi também assegurada na Lei de responsabilidade fiscal, principalmente com a modificação do seu artigo 48 implementada pela Complementar Federal nº 131/2009 com o seguinte teor:

Art. 48. São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos.

Parágrafo único. A transparência será assegurada também mediante:

(...)

II - liberação ao pleno conhecimento e acompanhamento da sociedade, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira, em meios eletrônicos de acesso público;

Art. 48-A. Para os fins a que se refere o inciso II do parágrafo único do art. 48, os entes da Federação disponibilizarão a qualquer pessoa física ou jurídica o acesso a informações referentes a:

(...)

II - quanto à receita: o lançamento e o recebimento de toda a receita das unidades gestoras, inclusive referente a recursos extraordinários.

A importância da disponibilização obrigatória de informação em tempo real foi sintetizada com maestria por José Reis Aboboreira,⁵⁰ com as seguintes palavras:

Com isto, o que a LC 131/2009 pretende é dar mais transparência, mais conhecimento ao cidadão, de uma forma mais clara e simples. O cidadão pode acessar o site na internet e entender mais facilmente o procedimento do lançamento tanto da despesa como da receita, de modo a não precisar de interpretação, como acontece hoje com os relatórios de gestão fiscal, execução orçamentária e até mesmo de lei orçamentária. Com esse tipo de informação, o cidadão poderá tirar suas conclusões sobre o gestor e sobre os gastos, inclusive para que possa opor as suas ações cabíveis, como por exemplo, ação civil pública ou para que possa inclusive, denunciá-los.

⁵⁰ ABOBOREIRA, José Reis. LC 131: Informação em tempo real. Revista Caro Gestor, Salvador, Edição 1. Maio a jul. 2010, p. 42.

A transparência fiscal representa valiosa ferramenta de controle, via publicidade dos atos públicos, para viabilizar na prática a concretização dos princípios da moralidade, legalidade e eficiência na Administração Pública.

A importância da gestão fiscal da receita também está ressaltada na prestação de contas, uma vez que o artigo 58 da Lei Complementar Federal nº 101/2000 prescreve que a prestação de contas evidenciará o desempenho da arrecadação em relação à previsão, destacando as providências adotadas no âmbito da fiscalização das receitas e combate à sonegação, as ações de recuperação de créditos nas instâncias administrativa e judicial, bem como as demais medidas para incremento das receitas tributárias.

6.2 CONTROLE DA GESTÃO FISCAL

O artigo 74 da Constituição da República Federativa do Brasil traçou normas direcionadas aos três poderes, com destaque para a manutenção, de forma integrada, de sistema de controle interno com a finalidade de comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração, bem como quanto à eficácia e eficiência da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado.

Adiante, o artigo 75 da Constituição da República Federativa do Brasil a aplicação das normas de fiscalização à organização, composição e fiscalização dos Tribunais de Contas dos Estados e do Distrito Federal e aos Tribunais e Conselhos de Contas dos Municípios.

O artigo 59 da Lei Complementar Federal nº 101/2001 estabelece que o Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos Tribunais de Contas, e o sistema de controle interno de cada Poder e do Ministério Público, fiscalizarão o cumprimento das normas ali contidas sem excluir as normas que tratam da gestão fiscal da receita. Por sua vez, o inciso II do artigo 75 da Lei Federal nº 4.320/64 estabelece que o controle da execução orçamentária compreenderá a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações. Em seguida, o artigo 77 da Lei Federal nº 4.320/64 dispõe que a verificação da legalidade dos atos de execução orçamentária será prévia, concomitante e subsequente.

Enfim, a importância da gestão fiscal da receita é tamanha que o artigo 64 da Lei de responsabilidade fiscal obriga a União a prestar assistência técnica e cooperação financeira aos municípios para modernização das respectivas administrações tributária e financeira a fim de viabilizar o cumprimento de suas normas.

Inobstante os preceitos contidos nas normas constitucionais e infraconstitucionais percebemos uma tendência generalizada, ao tratar da fiscalização financeira, em dar exclusivo destaque à despesa pública em que pese a gestão fiscal da receita ser matéria sujeita a fiscalização financeira, conforme artigo 70 da Constituição da República Federativa do Brasil.

Como se não bastasse, os controles internos e externos da gestão fiscal da receita atribui maior relevância à dívida ativa com destaque para a movimentação anual dos montantes ali inscritos e para os valores efetivamente recebidos, apesar do disposto no artigo 77 da Lei Federal nº 4.320/64, estabelecendo que o controle interno poderá ser prévio, concomitante e subsequente em relação a legalidade dos atos praticados.

O novo paradigma de controle interno dos atos sujeitos a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial deve priorizar as ações prévias e concomitantes em relação a tais atos, a fim de aprimorar a Administração Pública. Destaca-se ainda que o objetivo principal do controle interno e externo é o atendimento às exigências legais e não a punição como um fim em si mesmo.

Portanto, a Advocacia Pública e a Administração Tributária poderão contribuir no controle prévio e concomitante dos atos de gestão tributária, na medida em parte das atividades de gestão da receita estão presentes na Lei de responsabilidade fiscal sob a denominação e abrangência da gestão fiscal.

Nesta linha, o Presidente do Tribunal de Contas do Estado de Sergipe, em atendimento a recomendação do Ministério Público Especial, solicitou dos municípios sergipanos as seguintes informações relativas à gestão tributária: implantação da carreira de fiscal de tributos e o número de servidores, conforme o caso; existência e envio de código tributário municipal e de leis esparsas; a existência de cadastro de imóveis e de contribuintes sujeitos a tributação; o montante lançado durante o ano de 2009, relativo ao imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, ao imposto sobre serviços de qualquer natureza e ao imposto sobre transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de

direitos a sua aquisição; o montante inscrito na dívida ativa municipal no exercício de 2009 e a relação dos 50 (cinquenta) maiores devedores.⁵¹

Desta forma, a referida Corte de Contas sinalizou o início de uma nova postura e de um novo paradigma que inevitavelmente poderá dar mais ênfase à receita, através da fiscalização da gestão tributária, principalmente à gestão tributária municipal que ainda carece de maiores aperfeiçoamentos e profissionalismo.

Num futuro bem próximo os recursos da tecnologia da informação e da computação viabilizarão com mais eficiência o controle interno e externo, prévio e concomitante da gestão tributária, mediante elaboração e posterior remessa mensal de declaração, via *web* para a Corte de Contas. Por certo, os integrantes da federação remeterão tal documento *on line* para o Tribunal de Contas contendo todas as informações necessárias à fiscalização da gestão tributária e demais informações exigidas pela Lei de responsabilidade fiscal.

Assim, o descumprimento do dever instrumental de remessa do referido documento e os equívocos das informações serão objeto de notificação para que seja remetida ou esclarecida a inconsistência, inexatidão ou falsidade das informações.

⁵¹ Ofício GP Circular nº 003/2010, de 20 de maio de 2010 no qual faz referencia às colocações de João dos Anjos Bandeira de Mello, Procurador – Geral do Ministério Público Especial junto ao Tribunal de Contas do Estado de Sergipe, no sentido de que a insuficiência na arrecadação dos tributos, em especial dos impostos, é prática administrativa que pode ensejar a rejeição das contas.

7 CONCLUSÃO

Por fim, a partir das premissas e questões desenvolvidas ao longo deste trabalho é possível extrair o seguinte:

1 - Os Estados, Municípios e Distrito Federal são obrigados a capitalizar recursos financeiros para atender aos reclamos constitucionais previstos nos incisos II, III e IV do artigo 1º, e nos incisos I e III do artigo 3º, todos da Constituição da República Federativa do Brasil, para viabilizar as políticas públicas e sociais e um serviço público de qualidade prestado pelos seus poderes.

2 – As políticas públicas e sociais dependem das receitas tributárias dos Estados, Municípios e Distrito Federal decorrentes do poder de tributar; das demais receitas oriundas dos repasses das cotas – parte dos tributos, juntamente com os ingressos oriundos do resultado da exploração de petróleo ou gás natural, de recursos hídricos para fins de geração de energia elétrica e de outros recursos minerais ou compensação financeira por essa exploração e, em breve, das receitas de transferências oriundas da explorado do pré - sal.

3 - A tributação deve levar em consideração a realidade econômica e social para não inviabilizar todo o sistema tributário e o Estado democrático de direito, de forma a ser pautada nas transformações por que passa o integrante da federação em confronto com a economia local, regional e nacional, além de ser alicerçada nos estímulos aos empreendimentos de pequeno porte, na redução de entraves para o crescimento da economia e na geração de emprego.

4 – A justiça fiscal deve atender aos pressupostos de igualdade, progressividade, neutralidade e simplicidade e deve englobar as duas faces da mesma moeda, representada pelo anseio de todos por uma carga tributária ideal e pelo dever do Estado democrático de direito de preservar a dignidade da pessoa humana, a igualdade, os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa tidos como pressupostos para viabilizar o desenvolvimento econômico e social.

5 - A expressão gestão pública ganhou maiores foros de legitimidade para incorporar novos valores, porém a Administração Pública ainda sofre os percalços decorrentes da falta de planejamento, da inexistência de comprometimento com o resultado e da ausência de políticas públicas de profissionalização do serviço e do servidor público.

6 - Não podemos relativizar ou fazer vistas grossas ao princípio da eficiência sob o pretexto de que o atendimento aos demais princípios por si só configuraria a eficiência da Administração Pública.

7 - Os atos da Administração Pública Tributária precisam do auxílio da Advocacia Pública tanto na atividade de advocacia como na atividade de consultoria jurídica, em função das complexidades envolvendo a relação jurídica tributária e pela sua importância na defesa, preservação e cobrança judicial do crédito tributário.

8 - Persistem os equívocos sobre a importância e abrangência da Administração Tributária pela percepção equivocada de vê-la como atividade exclusiva de arrecadação, tributação e fiscalização, não se concebendo a função de contribuir para uma política macro de gestão tributária em prol da justiça fiscal.

9 - A Advocacia Pública deve adotar novos paradigmas de atuação que levem em consideração a agilidade no processo decisório, a inteligência fiscal, bem como o custo – benefício em função da quantidade de demandas e de devedores em confronto com o número de procuradores disponíveis.

10 – Respeitadas as competências, a Advocacia Pública deve colaborar para a eficiência da Administração Tributária, uma vez que não é apenas a sonegação ou a injustiça fiscal que merece atenção especial, pois merece também atenção a ameaça de falência dos Estados, Municípios e Distrito Federal pela ineficácia em seu mister de concretizar valores constitucionais para atender aos reclamos de saúde, segurança pública, educação e assistência social, entre outras demandas.

11 - A Administração Tributária, juntamente com a Advocacia Pública, devem estabelecer estratégias de eficiência de tributação, através de planejamento tributário, respeitados os pressupostos básicos de justiça fiscal, bem como devem adotar uma política pública de gestão tributária capaz de preservar e incrementar a receita tributária e não tributária, a partir das seguintes ferramentas e procedimentos: tecnologia da informação e da computação; educação tributária e recursos humanos; otimização da tributação; dívida ativa e cobrança judicial; gestão compartilhada e incremento.

12 – Há uma tendência generalizada no trato da fiscalização financeira em dar destaque à despesa pública em que pese a gestão da fiscal da receita, nos moldes da Lei de responsabilidade fiscal, ser matéria sujeita a fiscalização financeira, conforme artigo 70 da Constituição da República Federativa do Brasil.

13 – O controle interno e externo da gestão fiscal da receita dá maior relevância a dívida ativa, com destaque para a movimentação anual dos montantes ali inscritos e para os valores efetivamente recebidos apesar do artigo 77 da Lei Federal nº 4.320/64, estabelecer que o controle interno poderá ser prévio, concomitante e subsequente em relação a legalidade dos atos praticados.

14 - O novo paradigma de controle interno dos atos sujeitos a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial deve priorizar as ações prévias e concomitantes em relação a tais atos, a fim de aprimorar a Administração Pública, pois o objetivo principal do controle interno e externo é o atendimento às exigências legais e não a punição como um fim em si mesmo.

15 – A Advocacia Pública e a Administração Tributária poderão contribuir no controle prévio e concomitante dos atos de gestão tributária, na medida em parte das atividades de gestão da receita estão presentes na Lei de responsabilidade fiscal sob a denominação e abrangência da gestão fiscal.

16 – Num futuro bem próximo os recursos da tecnologia da informação e da computação viabilizarão com mais eficiência o controle interno e externo, prévio e concomitante da gestão tributária, mediante elaboração e posterior remessa mensal de declaração, via *web* e *on line* para a Corte de Contas.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABOBOREIRA, José Reis. LC 131: Informação em tempo real. **Caro Gestor**, Salvador, 1ª Edição. Maio a jul. 2010.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**: de acordo com a Emenda Constitucional n. 51, de 14.02.2006. 2ª Ed. rev. e atualizada. São Paulo. Saraiva, 2006, 613 p.

BACELAR, Sueli. Profissão em TIC, a área do futuro. **CINFORM**, Aracaju, 12 a 18 jul. 2010.

BALEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 16ª ed. rev. e atualizada por Dejalma de Campos. Rio de Janeiro .Forense, 2006, 548 p.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>.

BRASIL. **Lei Complementar Federal nº 101 de 04 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providencias. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm>.

BRASIL. **Lei Federal nº 4.320 de 17 de março de 1964**. Institui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm>.

BRASIL. **Lei Complementar Federal nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm.

CARO GESTOR. Salvador, Edição 1, maio a jul. 2010.

CARO GESTOR. Salvador, Edição 2, jul. a set. 2010.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 20ª Ed. Rio de Janeiro. Lumen Juris, 2008, 1153 p.

CINTRA, Luiz Antonio; FREITAS JUNIOR, Gerson. Mais injusta que excessiva. **CARTA CAPITAL**: política, economia e cultura. São Paulo, n. 604, 14 de jul. 2010.

DENARI, Zelmo. **Curso de direito tributário**. 6. ed. rev. e atual. nos termos da Constituição de 1988. São Paulo. Forense, 2000, 328 p.

FORGIONI, Paula A. **Os Fundamentos do Antitruste**. São Paulo. Revista dos Tribunais, 1998, 435 p.

FORTES, Marcel. Gestão Pública traz impactos a todos nós. **CINFORM**, Aracaju, 21 a 27 de jun. 2010.

GIAMBIAGI, Fábio, DUARTE DE ALÉM, Ana Cláudia. **Finanças Públicas**. 2ª ed. Rio de Janeiro. Campos, 2000, 475 p.

GRECO, Marco Aurélio. **Dinâmica da Tributação**: uma visão funcional. 2ª Ed. atualizada e ampliada. Rio de Janeiro. Forense, 2007, 260 p.

LEAL; Rogério Gesta; REIS, Jorge Renato dos (orgs.). **Direitos Sociais & Políticas Públicas**: desafios contemporâneos. Tomo 7. Santa Cruz do Sul: Edunisc, 2007, 385 p.

_____. **Direitos Sociais & Políticas Públicas**: desafios contemporâneos. Tomo 9. Santa Cruz do Sul: Edunisc, 2009, 313 p.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. NASCIMENTO, Carlos Valder do. (Orgs.); Damásio E. de Jesus (adendo especial). **Comentários à lei de responsabilidade fiscal**. 4ª edição. São Paulo. Saraiva, 2009, 658 p.

MELO, José Eduardo Soares de. **Processo tributário Administrativo Federal, Estadual e Municipal**. São Paulo. *Quartier latin*, 2006, 256 p.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 27ª Ed. revista e atualizada até a Emenda Constitucional 64, de 4.2.2010. São Paulo. Malheiros Editores, 2010, 119 p.

NADER, Paulo. **Introdução ao estudo do direito**. 28ª Ed. Rio de Janeiro. Forense, 2007, 418 p.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. 3ª ed. Revisada e atualizada. São Paulo. Revista dos Tribunais, 2010, 701 p.

PORTO, Éderson Garin. **Estado de Direito e direito tributário**: norma limitadora ao poder de tributar. Porto Alegre. Livraria do Advogado, 2009, 165 p.

TEJO, Joycemar; Legal e mais eficiente. **Revista Visão Jurídica**. São Paulo, nº 37. 2010.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito financeiro e tributário**. 14ª ed. atualizada até 31.12.2006, que inclui a Emenda Constitucional n. 53, de 17/12/2006. Rio de Janeiro. Renovar, 2007, 460 p.