



O EXERCÍCIO, PELO PODER EXECUTIVO, DE FUNÇÃO ADMINISTRATIVA TRIBUTÁRIA, À LUZ DO ART. 37, *CAPUT*, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

*Carlos César Sousa Cintra**

Resumo

O direito tributário brasileiro é marcado pela forte atuação do Poder Executivo no âmbito das funções legislativas, administrativas e judicantes. O presente artigo objetiva examinar a repercussão que os princípios insculpidos no art. 37, da CF/88 exercem quando do exercício da denominada "função administrativa tributária". Para tanto, faz-se breve incursão nos domínios do direito administrativo com vistas a identificar os contornos normativos inerentes à noção de função administrativa, oportunidade em que se evidencia a relevância a ser dada às regras que tratam das competências e finalidades a serem atingidas pela atuação da Administração Pública. Posteriormente, passa-se a examinar o regime jurídico constitucional consagrado no *caput*, do art. 37 da *Lex Magna*, dispositivo este que expressamente faz alusão aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência. Em seguida, projeta-se aquele delineamento axiológico à atuação dos órgãos da Administração Tributária, que por ocasião da edição de atos individuais e concretos deve sujeitar-se aos padrões valorativos indicados no aduzido dispositivo constitucional. Por derradeiro, averte-se para a necessidade de reconhecer que nem sempre os interesses dos órgãos fazendários convergem para o assim chamado "interesse público primário", razão pela qual o estudioso deve ficar vigilante às diversas manifestações do Poder Executivo, que deve manter-se dentro dos lindes definidos pelo constituinte no que atina aos princípios aplicáveis à Administração Pública.

Palavras-chave

Direito Tributário. Função administrativa. Princípios constitucionais.

Abstract

The Brazilian tax law is marked by the strong influence of the Executive Branch within the legislative, administrative and judicial functions. The article aims to examine the impact that the principles sculptured in Article 37 of the 1988 Federal Constitution of Brazil exert upon the so-called "tax administrative function". Therefore, through brief incursion into administrative law, in order to identify the normative boundaries inherent in the concept of administrative function, where it highlights the importance of rules that address the competences and objectives to be achieved by the performance of Public Administration. Later, it examines the consti-

* Mestre e Doutor pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Professor Adjunto da Universidade Federal do Ceará (UFC). Professor Conferencista do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBET). Membro do Instituto Cearense de Estudos Tributários (ICET). Advogado em Fortaleza.

tutional legal regime established in the caput of Article 37 of the Lex Magna, rule that expressly refers to the principles of legality, impartiality, morality, transparency and efficiency. Then, it projects that axiological design to the performance of the organs of the Tax Administration, which at the time of issue of individual and concrete acts should be subject to value patterns indicated by the adducted constitutional provision. Ultimately, it exposes the need to recognize that not always the interests of the treasury bodies converge to the so-called "primary public interest", which is why the student should be vigilant to the various manifestations of the Executive Branch, which must remain within limits defined by the constituent regarding the principles applicable to the public service.

Keywords

Tax Law. Administrative function. Constitutional principles.

1. FUNÇÃO ADMINISTRATIVA

1.1. Conceito

Aos objetivos deste escrito mostra-se essencial examinar, com algum detimento, o que singulariza a denominada função administrativa, para depois correlacioná-la especificamente com a atividade típica do Poder Executivo, naquilo que direta ou indiretamente tem relação com a tributação.

A despeito de na doutrina inexistir concórdia sobre o tema¹, concebe-se função administrativa como a atividade globalmente exercida precipuamente pela Administração Pública² ou por quem lhe estiver fazendo as vezes, nos estritos termos preceituados pela lei (*stricto sensu*), que se dedica a concretizar os fins especificados pelo sistema normativo.

Da noção ofertada infere-se, sinteticamente, que a função administrativa, cuja realização se dá predominantemente no âmbito do Poder Executivo, tem como visíveis referenciais as normas definitórias de competências e as finalidades decorrentes de tais preceitos.

O conceito oferecido não se distancia daquele utilizado por Lucia Valle Figueredo, para quem "a função administrativa consiste no dever de o Estado, ou de quem aja em seu nome, dar cumprimento fiel, no caso concreto, aos comandos normativos, de maneira geral ou individual, para a realização dos fins públicos, sob o regime prevalente de direito público, por meio de atos e comportamentos controláveis internamente, bem como externamente

¹ Gerard Bergeron apud Themístocles Brandão Cavalcanti, ao estudar o conceito de função administrativa, identificou pelo menos onze propostas, todas elas associadas à ideia de atividade e de participação na vida administrativa. **Teoria dos atos administrativos**, p. 29.

² É sabido que, do ponto de vista material, a locução "Administração Pública" admite abranger a totalidade das atividades desempenhadas *in concreto* pelas três funções estatais; porém, doravante, se pactua que o emprego daquela expressão dar-se-á significando o conjunto de órgãos, entidades (pessoa jurídica pública ou privada) e agentes que compõem exclusivamente a estrutura do Poder Executivo.

pelo Legislativo (com o auxílio dos Tribunais de Contas), atos, estes, revisíveis pelo Judiciário.”³

Cumpra sublinhar que é inegável a complexidade ínsita à atividade desenvolvida na órbita da Administração Pública, que se mostra polimorfa. Além da gênese de normas gerais e abstratas e dos atos administrativos (individuais e concretos), outros tipos de atos são por ela praticados — atos disciplinados pelo direito privado, atos materiais (atos administrativos) e atos políticos ou de governo.

Apesar de comodamente se dizer que as atividades administrativas consistem nas ações que não se inserem no conceito de atividade legislativa e jurisdicional, em resumo, pode-se afirmar que relativamente aos administrados tais ações essencialmente são as seguintes: a) limitação à liberdade e à propriedade (poder de polícia, *ad exemplum*); b) prestação de serviços públicos *uti singuli* (fornecimento de certidões, *verbi gratia*) e *uti universi* (saúde, educação segurança etc.); c) fomento ou incentivo (subvenções, *in exemplis*); e d) arrecadação e fiscalização de tributos (administração tributária, *ut upta*);

1.2. Características essenciais

Após examinar o conceito de função administrativa, é possível, analiticamente, identificar algumas propriedades intrínsecas àquela ação estatal.

Em primeiro lugar, destaca-se a total subordinação do exercício da função administrativa à existência de expressa previsão em lei (sentido estrito)⁴, não sendo lícito aos que competem realizar tal mister portarem-se *contra legem* ou *praeter legem*, mas apenas nos exatos termos previamente estatuídos por aquele mencionado documento normativo da lavra do Poder Legislativo.

Aplica-se, aqui, tanto a admoestação de Renato Alessi no sentido de que a Administração Pública “*puó fare soltanto ciò che la legge consente*”⁵, como a sucinta observação de Afonso Rodrigues Queiró, para quem a Administração Pública “é a *longa manus* do legislador”⁶.

Além disso, a emanação de atos próprios do exercício da função administrativa dá-se por intermédio de unidades diferentes dotadas da necessária competência para dita atuação (policentrismo). Àqueles círculos de atribuições estatais denominam-se órgãos públicos (Secretaria da Fazenda ou de Finanças, *verbi gratia*), sendo que os sujeitos que concretizam tais atribuições,

³ Curso de direito administrativo, p. 31-32.

⁴ Nesta direção, Hely Lopes Meirelles sublinha que “na Administração Pública só é permitido fazer o que a lei autoriza”. **Direito administrativo brasileiro**, p. 83.

⁵ **Sistema istituzionale del diritto amministrativo italiano**, 1958, p. 9.

⁶ **Estudos de direito administrativo**, p. 9.

por meio de manifestação de vontade, são designados de agentes (auditores fiscais, *ad exemplum*).

Também cabe reafirmar o caráter heterogêneo do conteúdo mesmo do produto advindo do desempenho da função administrativa (atos individuais e concretos, gerais e abstratos etc.), que tem a virtude de criar, modificar ou extinguir situações jurídicas individuais, bem como de realizar atos materiais, tudo dentro da quadratura legal.

Por fim, para que o administrador público exercite função administrativa, não se faz necessária a provocação dos administrados, ou seja, a atuação de ofício é aceita pacificamente, constituindo-se regra geral.

1.3. Regime jurídico-constitucional

1.3.1. *Generalidades*

A fartura principiológica encerrada na Constituição ocorre porque é exatamente naquele veículo onde são condensadas, primariamente, as preferências axiológicas de uma dada coletividade.

Noutro dizer: é em tal *corpus* (Constituição) onde são depositadas as essenciais estimativas axiológicas e os mais grados limites objetivos a que se deve submeter qualquer atividade jurídica, em sua acepção mais ampla, sendo que valores plasmados na “Lei das leis” retratam exatamente as expectativas éticas maturadas por uma determinada sociedade política, em um dado momento histórico.

Com efeito, tendo em conta o fato de que o *habitat* natural dos princípios é indubitavelmente o patamar constitucional, compete ao legislador constituinte originário colher tais porções axiológicas, de modo a projetar na Carta constitucional os assinalados anseios da sociedade política de sua época.

Então, figurativamente, sendo os princípios jurídicos as estacas que servem de sustentáculo ao ordenamento jurídico, disso resulta que “qualquer agressão, por menor que seja, às referidas ‘escoras’, põe em perigo a firmeza da ‘edificação’ jurídico-normativa”⁷.

Feitas tais considerações introdutórias, vale a pena assinalar que, no Brasil, há um feixe considerável de princípios jurídicos⁸ que informam o exercício típico de função administrativa.

⁷ Carlos César Sousa Cintra, *Perfil jurídico dos regulamentos no direito brasileiro*, p. 21.

⁸ Carmen Lúcia Antunes Rocha afirma que “no princípio repousa a essência de uma ordem, seus parâmetros fundamentais e direcionadores do sistema ordenado”. **Princípios constitucionais da administração pública**, p. 21.

Somente a título exemplificativo podem-se arrolar, dentre outros, os seguintes: a) supremacia do interesse público sobre o particular; b) indisponibilidade dos interesses públicos; c) Estado Democrático de Direito; d) harmonia entre os poderes; e) isonomia das pessoas jurídicas de direito público interno; f) proporcionalidade; g) segurança jurídica; h) irretroatividade; i) *due process of law*; j) igualdade; k) motivação etc.

O art. 37, *caput*, da CF/88, de modo sistematizado, entretanto, enumera uma relação de primados que se aplicam à Administração Pública (federal, estadual e municipal), Legislativo (federal, estadual, distrital e municipal) e Judiciário (federal, estadual e distrital)⁹, a saber: princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

Veja-se, naquilo que diz de perto com o tema *in examine*, o sentido e alcance desses axiomas no respeitante às peculiaridades ínsitas ao Poder Executivo.

1.3.2. Legalidade

Já foi expresso que a atuação da Administração Pública deve se guiar pelos rígidos padrões fixados pelo Poder Legislativo, por intermédio das normas gerais e abstratas inauguradoras da ordem jurídica (Constituição Federal, emendas constitucionais, constituições estaduais, leis orgânicas municipais, leis complementares, leis ordinárias, decretos legislativos e resoluções).

Na verdade o primado da legalidade comparece não só como um dos sustentáculos do regime jurídico-administrativo. Sua abrangência é maior, porquanto o art. 5º, inciso II, da CF/88, o alçou ao seletor patamar dos direitos fundamentais, conferindo-lhe especial qualificação jurídica.

Ao preceituar que “ninguém será obrigado a fazer alguma coisa senão em virtude de lei”, o aduzido mandamento conteve o absolutismo estatal (*cuique facere alicet nisi quid iure prohibetur*) ao mesmo tempo em que condicionou as manifestações da Administração Pública¹⁰.

⁹ O Ministro Carlos Mário da Silva Velloso, do Supremo Tribunal Federal, teve a oportunidade de asseverar: “... nós todos desejamos a realização integral dos princípios inscritos no art. 37 da constituição Federal. Certo é, entretanto, que as medidas judiciais, nas quais se pede o cumprimento de tais princípios, inscritos no art. 37 da lei Maior e em normas infraconstitucionais, fazem-se num devido processo legal. É dizer, num processo disciplinado por normas legais, cuja observância se impõe, a menos que se revelem inconstitucionais, declarada a inconstitucionalidade, também, num devido processo legal”. Pet 2.066-AgR, Relator Acórdão Ministro Sepúlveda Pertence, DJ 28/02/2003, p. 0007.

¹⁰ Oswaldo Aranha Bandeira de Mello afirma a lei “tem um **valor formal** de impor-se, imediatamente, e de modo superior, a qualquer outra manifestação de vontade do Estado-poder, a todas as autoridades estatais e aos componentes do Estado-sociedade, dada a sua **força jurídica**”.

Ora, no dispositivo constitucional aduzido, o constituinte originário consagrou importante expectativa do Estado de Direito, qual seja, a de proteger os cidadãos contra eventuais abusos do Poder Público, excessos estes tão frequentes no que toca à matéria tributária.

São inúmeros os motivos ensejadores da opção constitucional, que outorga exclusivamente à lei a possibilidade de promover, em termos primários, o surgimento de deveres, mediante o estabelecimento de normas prescrevendo uma conduta como obrigatória ou como proibida.

A modo de ilustração, elencam-se os seguintes: a) a lei é fruto de atividade desenvolvida pelos representantes daqueles que serão submetidos às imposições nela contidas; b) o processo legislativo prevê a discussão ampla da matéria a ser objeto de disciplina legal; e c) é razoável supor que as leis refletem o sentimento do povo que predomina numa dada época.

Com efeito, na condição de viga mestra de nosso sistema jurídico, já que constitui um dos alicerces do Estado Democrático de Direito, o vetor da legalidade igualmente predomina na seara tributária, devendo informar toda a ação do Poder Executivo, mediata ou imediatamente, relativa à tributação (art. 150, inciso I, da CF/88; art. 3º e art. 97, ambos do CTN).

Então, ao arrecadar ou ao cuidar da fiscalização dos tributos, não podem os órgãos exatores, em nenhum instante, se afastar daquela orientação prescritiva manifestada pelo primado da legalidade¹¹. Mais que isso, as autoridades devem atentar para a noção de que a atuação estatal somente pode acontecer conforme os ditames legais, aplicando-se a elas o aforismo *prohibita intelliguntur quod non permissim*.

1.3.3. Impessoalidade

Porque a própria ideia de função estatal se vincula a uma finalidade preestabelecida pela lei, não há como conceber eventual atuação do administrador público a partir de critérios que não aqueles predestinados a alcançar tal fim — consecução do interesse público¹².

ca, que consiste em inovar, de maneira absoluta, a ordem jurídica anterior, dentro da estrutura constitucional". **Princípios gerais de direito administrativo**, p. 246.

¹¹ Alcides Jorge Costa desabafa que "infelizmente no Brasil, nós temos que estar ainda martelando em coma desse princípio, que vemos arranhado diariamente, seja por desrespeito à Constituição, seja através de atos administrativo, que a uma simples leitura revelam-se contrários à lei". **Mesa de debates: princípio da estrita legalidade**, p. 122.

¹² Caio Tácito acentua: "A destinação da competência do agente preexiste à sua investidura. A lei não concede a autorização do agir sem um objetivo próprio. A obrigação jurídica não é uma criação inconseqüente: ela visa a um fim especial, presume um endereço certo, antecipa um alcance, predetermina o próprio alvo". **Direito administrativo**, p. 80.

Simpatias e antipatias, ou seja, considerações de cunho pessoal, não autorizam o agente a praticar este ou aquele ato administrativo, homenageando interesse próprio ou de terceiros — celebração de regimes especiais de tributação, início de ação fiscal etc¹³. *Contrario sensu*, estar-se-ia diante de ato inquinado por desvio de finalidade.

No contexto tributário, cabe salientar que mesmo excepcional atuação discricionária do agente (escolha do método a ser empregado em determinada ação fiscal, *verbi gratia*) não pode se afastar dos fins prefixados pela lei *stricto sensu*.

Ilustrando: quando da análise de pleito relativo ao pedido de parcelamento de débito, se a legislação que disciplina o assunto conferir algum grau de mobilidade à autoridade competente, no que diz respeito, por exemplo, à quantidade de parcelas, a ação administrativa não poderá levar em conta *discrímen* (positivo ou negativo) não contemplado pelo sistema jurídico¹⁴.

Nesse caso, deve vingar solução ponderada, que se mostre mais ajustada ao atendimento da finalidade estatuída pelo ordenamento, e que possa ser igualmente implementada para futuras situações que acusem a presença de similitudes.

Verifica-se, portanto, que o princípio da impessoalidade liga-se aos primados da finalidade, isonomia e moralidade.

1.3.4. *Moralidade*

A comunidade jurídica reconhece existir uma dificuldade de demarcação exata do sentido de moralidade administrativa, indeterminação semântica essa que é sanada quando se está diante de casos concretos¹⁵.

¹³ Concorde-se com Lucia Valle Figueredo, para quem “a impessoalidade caracteriza-se, pois, na atividade administrativa, pela valoração objetiva dos interesses públicos e privados envolvidos na relação jurídica a ser formar, independentemente de qualquer interesse político”. **Curso de direito administrativo**, p. 59.

¹⁴ Enfatizando que a administração é serva de interesses públicos previamente caracterizados pela lei, Caio Tácito sublinha que “não é lícito ao agente servir-se de suas atribuições para satisfazer a interesses pessoais, sectários ou político-partidários, ou mesmo a outro interesse público que não se filie ao seu âmbito de competência”. **Direito administrativo**, p. 5.

¹⁵ A propósito do assunto, calha reproduzir a opinião de Celso de Mello, Ministro do Supremo Tribunal Federal: “A atividade estatal, qualquer que seja o domínio institucional de sua incidência, está necessariamente subordinada à observância de parâmetros ético-jurídicos que se refletem na consagração constitucional do princípio da moralidade administrativa. Esse postulado fundamental, que rege a atuação do Poder Público, confere substância e dá expressão a uma pauta de valores éticos sobre os quais se funda a ordem positiva do Estado. O princípio constitucional da moralidade administrativa, ao impor limitações ao exercício do poder estatal, legitima o controle jurisdicional de todos os atos do Poder Público que transgridam os valores éticos que devem pautar o comportamento dos agentes e órgãos governamentais.” ADI 2.661-MC, DJ 23/08/2002, p. 00070.

Na verdade o dado contextual é decisivo para fins de averiguação se o ato praticado é dissonante daquilo que deve orientar a conduta ética da Administração Pública¹⁶, que necessita respeitar as noções de lealdade e boa-fé firmadas no valor jurídico da confiança mútua (administração — administrado).

Por conseguinte, no ambiente tributário constata-se a violação, por parte do Estado, daquele primado, advindo dessa realidade um desgaste maior ainda na já conturbada relação que se estabelece entre Fisco e contribuinte.

Exemplo típico do que se afirmou ocorre nas vezes em que os órgãos fazendários estaduais, de caso pensado, sequer apreciam pedidos formulados pelos exportadores de transferência de créditos de ICMS decorrentes da realização de operações de remessa para de produtos para o Exterior (art. 155, §2º, inciso X, alínea “a”, da CF/88; §1º, art. 25, §1º, da Lei Complementar nº 87/96). Eis uma incontestável hipótese de desacato à moralidade administrativa.

Explica-se: configura ofensa aos padrões de conduta esperados pela sociedade o fato de o Erário ser extremamente ágil para cobrar, ao mesmo tempo em que manifesta, deliberadamente, excessiva vagareza para devolver quantias que ilegítimamente estão em seu poder.

Também no instante em que inicia ação fiscal desconsiderando comunicação espontânea feita pelo administrado sobre a prática de uma infração tributária, bem como se valendo do teor de consulta realizada sobre a interpretação da legislação tributária, do mesmo modo está o Fisco atropelando a honestidade de propósitos explicitamente revelada pelo sujeito passivo da obrigação tributária¹⁷, e, portanto, transgredindo o citado princípio da moralidade.

1.3.5. *Publicidade*

A transparência das condutas adotadas pelos agentes do Estado constitui regra decorrente do princípio do Estado Democrático de Direito (art. 1º, CF/88), que não é compatível com o encobrimento da realização de atividade administrativa.

A visibilidade das ações estatais é nota fundamental de qualquer regime que se diga democrático. Por meio da divulgação daquilo que acontece

¹⁶ Cf. Jesús Gonzales Pérez, **El principio de la buena fe en el derecho administrativo**.

¹⁷ Lucía Valle Figueredo sustenta que “fere de morte o princípio da moralidade administrativa a cobrança, ou mesmo qualquer espécie de constrangimento ao contribuinte, de tributos declarados inconstitucionais pela Suprema Corte, ainda que o sejam em caráter *incidenter tantum*” (grifos da autora). **Moralidade administrativa e o direito tributário**, p. 431.

no seio da Administração Pública, torna-se possível efetuar alguma vigilância voltada a coibir desmandos na órbita do Poder Público.

O direito à informação foi inserido no inciso XXXIII, do art.5º, Carta Maior, possibilidade essa que somente aceita ser coarctada em casos extraordinários que requerem o sigilo como algo necessário à segurança da sociedade e do Estado.

Também está assegurado no Texto Constitucional o direito de obtenção de certidões (art. 5º, inciso XXXIV, alínea "b"), mas, ainda assim, de quando em quando, são criados inaceitáveis obstáculos por certas repartições fazendárias, que adotam o cômodo silêncio como maneira velada de não disponibilizar o documento requerido.

No que se refere à publicação dos atos administrativos, entende-se a possibilidade de dispensa de tal formalidade apenas e tão-somente quando os efeitos provenientes do produto final oriundo de uma sucessão de atos (módulo sequencial — procedimento) não tangencia a esfera subjetiva do administrado.

1.3.6. Eficiência

Coube à Emenda Constitucional nº 19/98 inserir no *caput* do art. 37, da CF/88, o princípio da eficiência no catálogo dos princípios que até então ali estavam plasmados.

É habitual associar eficiência a celeridade, racionalização, otimização de resultados, precisão etc., o que pode sugerir uma tendência ao predomínio do informalismo no lugar da adoção de modelos burocráticos marcados pela previsão de rotinas administrativas (sucessão de atos) para que seja possível a prática de atos dirigidos a produzir consequências jurídicas.

Sob o pretexto (ideológico) de pôr fim à exasperação burocrática, todavia, não se pode comprometer as conquistas proporcionadas pela salutar procedimentalização do exercício da função administrativa. Permitir isso importaria retrocesso sem precedente.

De fato, o princípio da eficiência está atrelado à perspectiva procedimental que privilegia a participação do administrado, e, segundo foi visto noutra parte, a instauração de módulos sequenciais apresenta-se como caminho mais adequado para o fim específico de efetivação dos anseios democráticos juridicamente consagrados na ordem jurídica nacional (art. 1º, da CF/88).

2. FUNÇÃO ADMINISTRATIVA TRIBUTÁRIA

Relativamente ao que ocorre nos domínios do direito tributário, dúvida alguma remanesce acerca do total aproveitamento de tudo o que foi expresso até aqui, no tocante ao conceito de função administrativa, para fins de examinar tormentosas questões que habitam aquela região do direito positivo.

Sucedee que a efetivação das normas tributárias gerais e abstratas exige que a administração atue praticando atos concretos, o que se ocorre precisamente mediante o exercício de uma típica função administrativa, que considerada em sua dimensão dinâmica, em linhas gerais, manifesta-se da seguinte forma: a) por meio de atos de aplicação daquilo que consta em documentos oriundos do Poder Legislativo (lei *stricto sensu*); e b) mediante a intervenção dirigida à concretização dos fins de interesse público prescritos na Constituição e demais diplomas normativos vigentes.

Com efeito, pode-se aludir à existência de uma genuína função administrativa tributária, compreendida esta como a ação da Administração Pública do Poder Executivo, relacionada mediata ou imediatamente com a efetivação da atividade de tributação, ação esta que não se pode afastar da concretização dos interesses públicos da comunidade.

Valendo-se, portanto, das noções antes debuxadas acerca da função administrativa, e transpondo tais noções para o campo tributário, verifica-se, no exercício de função administrativa tributária, uma total adstrição da atuação dos órgãos fazendários aos denominados interesses dos membros integrantes de uma determinada sociedade (Estado), que são alçados à dimensão pública segundo qualificação conferida pelo direito positivo.

Cumprre reconhecer que a arrecadação e a fiscalização de tributos, consoante os parâmetros estatuidos pela ordem jurídica, notadamente pela Constituição, são atividades que, em última análise, viabilizam a própria existência das pessoas governamentais. Isto porque é principalmente por intermédio delas que o Estado obtém os recursos necessários à consecução dos interesses coletivos.

Mesmo assim, não se pode olvidar que nem sempre o interesse público é concordante com o mero interesse dos entes que atuam em nome do Estado¹⁸ quando do exercício de função administrativa tributária.

Isto significa admitir que, apesar de a própria concepção de Estado estar atada à efetivação dos citados interesses públicos, outras metas existem

¹⁸ Em termos rigorosos, esclareça-se que é o Estado o único titular dos interesses públicos, cabendo à Administração Pública, compreendida como conjunto de órgãos (sentido subjetivo), apenas e tão-somente protegê-los e buscar efetivá-los, naquilo que lhe couber, por meio do exercício de função administrativa.

que denotam meras utilidades individuais daquele ente, o qual, na condição de pessoa jurídica subjetiva, também interesses particulares.

A propósito do tema, convém aludir à lição de Renato Alessi, que, distinguindo os interesses públicos primários (interesses públicos propriamente ditos) dos interesses secundários (interesses individuais do Estado), admite a ideia de que estes somente poderão ser perseguidos na hipótese de serem absolutamente condizentes com aqueles¹⁹. Em se tratando de direito tributário, sabe-se ser relativamente comum haver discrepância entre o interesse do órgão arrecadador (maximização das receitas a qualquer custo) e o interesse público primário (exigência dos tributos de acordo com as normas jurídicas consagradas pelo sistema jurídico, em especial, pela Constituição).

Na verdade, frequentemente o próprio exercício da competência tributária, por intermédio da atividade legiferante, diferentemente do que exige a ordem jurídico-constitucional, não se mostra servil aos legítimos anseios da coletividade, situação esta que iniludivelmente compromete a juridicidade de eventuais deveres tributários impostos aos contribuintes²⁰.

Diga-se o mesmo relativamente à atuação do Poder Executivo, quer no pertinente à edição de regras jurídicas gerais e abstratas²¹, quer no instante em que edita norma jurídica individual e concreta²².

Enfim, não há exagero algum em admitir que muita vez as autoridades responsáveis pela prática de atos administrativos relacionados em alguma medida com a imposição do dever de pagar uma dada quantia, a título de tributo, não atentam para a inafastável coincidência que se deve estabelecer entre o interesse (secundário) do ente tributante e aquilo que se mostra como lícito interesse público (primário)²³.

¹⁹ **Sistema istituzionale del diritto amministrativo italiano**, p. 197.

²⁰ Cabe registrar que as receitas de natureza tributária devem ser preconcebidas para cobrir fins relacionados com o bem comum. Logo, é inaceitável que, por força da tributação, advenha eventual comprometimento do bem-estar da coletividade.

²¹ Dentre inúmeros outros exemplos, que denunciam a existência da citada disfunção, pode-se aludir à ilegítima tentativa da Secretaria da Receita Federal de inserir inconcebíveis limitações (Instrução Normativa nº 33/99, *verbi gratia*) à efetivação do ditame constitucional que consagra a não-cumulatividade para o IPI (art. 153, §3º).

²² A apreensão de mercadorias por parte do Fisco estadual, mediante a lavratura de auto de infração, configura típico exemplo de dissociação entre o interesse do órgão fazendário (“arrecadação a qualquer custo”) e o interesse público (cobrança do tributo segundo as regras definidas pela ordem normativa).

²³ Acerca disso, José Luis Péres de Ayala e Eusebio Gonzales aduzem que “la actividad de gestión y liquidación de los tributos es, ciertamente, una actividad que no se desarrolla en interés exclusivo de la Administración, sino que está presidida por el servicio a los fines que reclama el bien común y, por ello, es una actividad desarrollada para la mejor realización y cobertura de intereses ajenos a los ‘particulares’ de la Administración pública; intereses que rebasan, desde luego, la pura necesidad de ingresos de esta última, para enmarcarse en un conjunto de valores, que deben haber sido recogidos en la legislación tributaria material”. **Derecho tributario II**, p. 11.

Destarte, o regramento da atividade relativa à exigência do pagamento dos tributos repercute, de modo positivo ou negativo, no bem-estar de todos, segundo a razoabilidade dos critérios empregados quando de tal estruturação normativa, bem como de acordo com o grau de obediência das autoridades fazendárias aos limites expressamente estatuídos pelo ordenamento jurídico.

Logo, perfazendo-se aquela inaceitável desconformidade quanto aos fins almejados pela atuação da função administrativa tributária (interesse público ≠ interesse do Fisco), disso advém a absoluta imprestabilidade do ato administrativo-tributário no tocante à produção dos efeitos jurídicos que a ele se pretenda associar.

É indubitoso que a ação dos agentes do Fisco não se caracteriza apenas pela presença de um poder em relação a um dado objeto. Pelo fato de tal atuação configurar o exercício de uma verdadeira função administrativa, reconhece-se que ela traduz um dever cuja satisfação é balizada pelo atendimento dos correlatos fins públicos estatuídos pela ordem legal.

Aurélio Pitanga Seixas Filho, admitindo que o agente do Fisco aplicador da lei tributária se vale de um autêntico “dever-poder”, frisa que “a autoridade fiscal, ao praticar atos jurídicos no exercício de sua função administrativa, nos estritos termos dispostos na legislação tributária, não estará defendendo algum interesse próprio”²⁴.

3. CONCLUSÕES

O Poder Executivo, quando de sua atuação na seara tributária, deve submeter-se aos rígidos lindes impostos, entre outros, pelos princípios constitucionais da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência (art. 37, *caput*, da CF/88).

Lastimavelmente, não raro constata-se a existência de um inaceitável distanciamento daqueles verdadeiros “vetores interpretativos” por parte da Administração Fazendária, sob o ilegítimo argumento relacionado com a arrecadação de tributos, como se esta sempre correspondesse ao interesse público primário.

Diante disso, os contribuintes têm ao seu dispor a possibilidade de se socorrer do Poder Judiciário, que por sua vez não pode compactuar com práticas que se mostrem írritas à principiologia prescrita pelo art. 37, *caput*, da *Lex Magna*, pois do contrário tornar-se-á ainda mais tortuosa a relação “Fisco x Contribuinte”.

²⁴ O processo administrativo fiscal e os princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência da administração Pública, p. 9.