

**ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA: COMISSIONADOS À LUZ DO INCISO XXII , DO ARTIGO 37, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL DE 1988**

**Iraci de Oliveira Kiszka<sup>1</sup>**

**Resumo**

O objeto do presente artigo consiste na análise do inciso XXII *caput* do artigo 37, da Constituição Federal, acrescentado pela Emenda Constitucional 42, de 19 de dezembro de 2003, que altera o Sistema Tributário Nacional, o qual determina que as administrações tributárias de todos os entes federativos, enquanto atividades essenciais ao funcionamento do Estado, terão competência para o exercício deste *munus públicos* exclusivamente por servidores de carreiras específicas.

**Palavras-chave:** comissionados, servidores públicos, atividades essenciais do Estado, carreiras específicas, art. 37, XXII, CF/88, administração tributária.

---

<sup>1</sup> Procuradora do Município de Diadema/SP, especialista em Direito Tributário, pelo Centro de Extensão Universitário (CEU); em Direito da Seguridade Social, pelo Centro Universitário Salesiano de São Paulo; em Direito Constitucional, pela Universidade Gama Filho; e em Direito Administrativo, pela Universidade Estácio de Sá.

## 1. Introdução

O cargo comissionado na administração pública da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios deve ser ocupado somente por funcionário de carreira, conforme dispõe o artigo 37 *caput*, inciso XXII da Carta Magna em vigência, a saber, a Constituição da República do Brasil de 1988.

Apesar de ser autoaplicável - ter eficácia plena, o dispositivo constitucional tem sido, conforme denúncias midiáticas, sistematicamente desrespeitado. O cargo comissionado tem sido erroneamente usado como uma das estratégias dos partidos políticos para o loteamento de cargos públicos de forma tentacular, com resultados danosos para a administração estatal. A paroquialização das diferentes esferas de governo pelos partidos políticos que indicam seus apadrinhados para a ocupação de cargos públicos, além de ser inconstitucional, onera a folha de pagamento com o inchaço da máquina administrativa e se torna cabide de emprego de pessoas inexperientes para desempenhar funções estatais.

O não atendimento ao dispositivo constitucional que regula o cargo em comissão é um problema supraideológico que guarda raízes culturais, haja vista que a indicação de apadrinhados para ocupar cargos públicos é um padrão de comportamento que tem sido transmitido historicamente. Em discurso proferido em 1923, Christiano Stockler das Neves<sup>2</sup>, responsável pelo projeto arquitetônico da Estação da Luz e da Estação Júlio Prestes, já denunciava o favoritismo na máquina administrativa: “É o concurso que põe em evidência os mais hábeis, revela a nullidade, compromete as reputações usurpadas e diminue os perigos do favoritismo”.

Lateja nos arquivos políticos das primeiras décadas do regime republicano o uso da máquina governamental para favorecimento de cargos públicos e é emblemático que até o gabinete de Rui Barbosa adota tal prática:

---

<sup>2</sup> Revista de Engenharia do Mackenzie College, São Paulo, 1923.

“O exame dos arquivos políticos da época com responsabilidades executivas revela que a grande maioria dos documentos diz respeito a solicitações de benefícios. O arquivo de Rui Barbosa é exemplar: durante seu período como ministro da Fazenda, talvez mais da metade da correspondência que recebia se referia a pedidos de favores e empregos. Os pedidos vinham todos os lados e muitos eram transmitidos por seus próprios colegas de ministério, como Benjamin Constant, Campos Sales, Francisco Glicério. Não faltavam mesmo pedidos de Floriano e Deodoro e até de Dona Mariana, mulher de Deodoro. O único diretor de repartição que se rebelou contra esta prática, insistindo em colocar o mérito acima do empenho, foi tido como insano pelo secretário de gabinete de Rui Barbosa.” (CARVALHO, 2013:65)

Herança do patriarcalismo, a gestão patrimonialista em que se mesclam as esferas pública e privada é resultado pelos vínculos pessoais. A integração do malandro em posição social respeitável no período de regime monárquico denunciada por Manuel Antônio de Almeida em *Memórias de um Sargento de Milícias*<sup>3</sup> (1853) e a crítica de Lima Barreto em *Triste Fim de Policarpo Quaresma*<sup>4</sup> à prática de indicação de apadrinhados políticos para ocupar cargos políticos no governo de Floriano Peixoto são exemplos antológicos da troca de favores por meio da ocupação de cargos públicos por indivíduos “bem relacionados” com a elite política.

Nesse seguimento<sup>5</sup>, observa-se que o cargo em comissão se insere dentro da gestão patrimonialista ferindo os princípios da gestão democrática:

“Numa gestão do tipo patrimonialista o *quadro administrativo* é constituído de dependentes pessoais do gestor (familiares ou funcionários pessoais) ou de parentes, amigos (favoritos), ou ainda por pessoas que lhe estejam ligadas por um vínculo de fidelidade (troca de favores). As relações que dominam o quadro administrativo não são as do dever ou a disciplina objetivamente ligada ao cargo, mas à fidelidade pessoal do servidor ao gestor (Idem, p. 131). Neste modelo de gestão a separação entre assuntos públicos e privados, entre patrimônio

---

<sup>3</sup> ALMEIDA, Manuel Antônio. *Memórias de um Sargento de Milícias*, São Paulo: Objetivo, sem data

<sup>4</sup> BARRETO, Lima. *Triste fim de Policarpo Quaresma*, Curitiba: Ed. da UFPR, 1997.

<sup>5</sup> BATISTA, Neusa Chaves. “O Estado Moderno: da gestão patrimonialista à gestão democrática.

[http://www.pead.faced.ufrgs.br/sites/publico/eixo5/organizacao\\_escola/modulo1/estado\\_moderno\\_gp.pdf](http://www.pead.faced.ufrgs.br/sites/publico/eixo5/organizacao_escola/modulo1/estado_moderno_gp.pdf)

público e privado desaparecem com a difusão do sistema de *prebendas e apropriações*<sup>6</sup>.

A gestão democrática é baseada no Estado de direito emergido com o advento da modernidade, caracteriza-se por uma gestão do tipo racional-legal onde se obedece não à pessoa em virtude de seu direito próprio, mas à regra estatuída, que estabelece ao mesmo tempos a quem e em que medida se deve obedecer.”

A considerar a longa tradição de favorecimento de cargos na administração pública, a atual Constituição Federal de 1988 trouxe uma grande conquista no âmbito da legislação brasileira, pois **não é condescendente** com as indicações políticas para a ocupação de cargo público: o artigo 37 ‘caput’, inciso XXII, acrescentado pela Emenda Constitucional n.42, de 19 de dezembro de 2003, de eficácia plena, dispõe que as atividades essenciais ao funcionamento do Estado serão exercidas somente por servidores de carreiras específicas.

Não obstante a disposição constitucional, a regularização do acesso aos cargos da administração pública por meio dos concursos públicos tem sido esgarçada pelos cargos comissionados que grassam em todas as esferas governamentais e provocam, como explica Egon Zehnder à revista *Veja*, edição n. 2291, 17.10.2012, danos maiores ao patrimônio público e à sociedade de maneira geral, do que a corrupção. O especialista afirma que “A sociedade precisa ter a garantia de que o escolhido é o mais capaz para desempenhar a função, conhece a área e já passou por várias situações parecidas com as que vai enfrentar no futuro” e sustenta que um método objetivo de seleção, como o concurso público, é a melhor forma de aferir se o candidato tem condições para ocupar determinado cargo público.

---

<sup>6</sup> Weber (1991) chama de prebendalismo a existência de uma administração patrimonialista mantida através de formas de sustento do servidor patrimonial por: a) asignações (predominantemente em espécie) sobre as existências do senhor em dinheiro ou bens; b) mediante terras de serviço e c) mediante apropriação de probabilidades de rendas, direitos e tributos. As prebendas existem quando se conferem de um modo renovado, com apropriação individual porém nunca hereditária. Chama-se *feudos* os poderes políticos de mando apropriados quando se conferem principalmente por contrato a indivíduos qualificados e quando recíprocos direitos e obrigações estão orientados em princípio por conceitos de honra estamental e militar. A existência de um quadro administrativo mantido principalmente com feudos se chama “feudalismo de feudo”. Feudos e prebendas militares se mesclam até ser, por vezes, não distintas.

Apesar dos alertas dos especialistas, é notória a inobservância da disposição constitucional. A prática da nomeação de comissionados para ocupar cargos públicos continua na pauta de debates na mídia que tem escancarado o problema da entrada de pessoas não preparadas para exercerem cargos no funcionalismo público, em detrimento dos funcionários de carreira, conforme se observa no Editorial– “comissionados: moeda política que causa prejuízos aos cofres públicos”:

“Na edição desta semana, o CadaMinuto Press traz uma entrevista em que mostra como **as funções comissionadas – seja no Executivo, no Judiciário ou no Legislativo – são utilizados, muitas vezes, como moeda de troca, sem levar em consideração a competência ou o currículo de quem ocupa determinada função de confiança. Um jogo de interesses que ocorre por baixo dos panos.** No legislativo, infelizmente, a situação se mostra pior do que nos outros poderes, em função da necessidade de ampliar as alianças políticas”<sup>7</sup>. (grifos nossos)

Mais recentemente, o *Diário do Grande ABC*, de 16 de junho de 2015<sup>8</sup>, noticiou resultado de estudo do quadro de servidores da Câmara de São Bernardo em exercício no ano de 2012. Foram contabilizados 288 funcionários comissionados, contra apenas 99 cargos de carreira, ou seja, os cargos comissionados quase triplicam os de carreira! O TJ-SP determinou a adequação do quadro de funcionários “sob ameaça de processo de improbidade administrativa”. É de estranhar que, apesar da determinação do TJ-SP e da eficácia plena do artigo constitucional que dispõe de cargos comissionados, tem-se trabalhado, segundo notícia do referido Diário, justamente para, ao contrário, evitar “redução drástica na quantidade de servidores sem concurso público”.

---

<sup>7</sup> Luís Vilar e Candice Almeida editor geral e estatigária – “Comissionados: uma moeda política que traz prejuízos a AL”, Jornal – Cada Minuto Press, Alagoas, edição de 18 a 24 de outubro de 2013, número 11 – cadaminuto.com.br)

<sup>8</sup> Diário do Grande ABC. BALDINI, Leandro. “Ferrarezi faz lobby no MP por comissionados”. publicado 5a. feira, 18 de junho de 2015., <http://www.dgabc.com.br/Editoria/2/politica>, acesso em 05 de julho de 2015.

Como se explica o desentendimento da disposição constitucional expressa no artigo 37 'caput', inciso XXII, por aqueles que defendem quadros administrativos com servidores sem concurso público?

A primeira questão está no deslizamento de sentido do vocábulo "comissão", que se opacizou e, por conseguinte, naturalizou a distribuição de cargos comissionados, em total dissonância com a Constituição Federal. Mais claramente, uma confusão terminológica entre "comissionário" e "comissionado" criou ruídos de interpretação impedindo a aplicação do dispositivo constitucional corretamente.

O termo "comissão", dicionarizado como "preenchimento de cargo ou função em caráter temporário por funcionário já pertencente ao quadro da administração pública" tem sido astuciosa e perigosamente usado na forma adjetivada "cargo comissionado", mas com o valor de "comissionário", ou seja, aquele que tem "autoridade policial" ou "aquele que representa o governo ou outra entidade junto de uma companhia ou em função de administração" (FERREIRA, 1986: 437). Ora, o "comissionário" que atende os cargos de direção não é redutível ao dispositivo constitucional, ao contrário do "comissionado" (cargo comissionado), especificado pelo texto constitucional como funcionário público de carreira.

O deslizamento vocabular de "comissionário" a "comissionado" tem sido a brecha para transformar funcionários públicos em agentes partidários. Essa confusão vocabular tem gerado distorções também na justificativa de contratação de funcionários atribuindo às suas funções o rótulo de "cargo de confiança".

Em outros termos, a confusão<sup>9</sup> de linguagem reinsere a gestão do tipo patrimonialista na esfera de gestão democrática, institucionalizando uma norma inconstitucional. (Becker : 2007)

---

<sup>9</sup> Becker ensina em sua obra que: "A sociedade humana atravessa uma fase de transição, cuja característica essencial na época atual é a ambigüidade. Esta ambigüidade afeta os atos e as instituições, o comportamento individual e as atitudes coletivas, de tal modo que a democracia governante repousa sobre a constitucionalização de equívocos."

O cargo de confiança não pode ser atribuído a pessoas que não têm vínculo efetivo com administração pública. O comissionado em cargo de confiança é uma figura em desalinho com a Constituição Federal. Apenas o funcionário de carreira em comissão pode atuar em cargo de confiança que exige lealdade com o serviço da administração pública à qual está vinculado. O funcionário contratado em “cargo de confiança” é leal não com a administração pública, mas com o padrinho político que o alocou no setor, fazendo vista grossa para os desmandos da engrenagem administrativa.

A Constituição Cidadã é clara e irretocável na busca da defesa da administração pública. O que falta é a acurada exegese do texto constitucional por parte dos operadores do direito para que o cargo comissionado seja atribuído a quem de direito, afastando o jogo das cadeiras dos partidos políticos. É nesse sentido que se propõe o presente artigo que consiste na análise do inciso XXII do artigo 37 da Constituição Federal, acrescentado pela Emenda Constitucional n. 42, de 19 de dezembro de 2003, que altera o Sistema Tributário Nacional, o qual determina que as administrações tributárias de todos os entes federativos, enquanto atividades essenciais ao funcionamento do Estado, terão competência para o exercício deste *munus públicos* exclusivamente por servidores de carreiras específicas.

## **2. Norma de Eficácia Plena – inciso XXII do artigo 37 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1.988**

O comando do inciso XXII do artigo 37 ‘caput’ da CF/88 independe de lei<sup>10</sup>, uma vez que para as funções de confiança ele é de eficácia plena

---

<sup>10</sup> Lei 8429/92 – Art. 11. “Constitui ato de improbidade administrativa que atenta contra os princípios da administração pública qualquer ação ou omissão que viole os deveres de honestidade, imparcialidade, legalidade, e lealdade às instituições, e notadamente: I - praticar ato visando fim proibido em lei ou regulamento ou diverso daquele previsto, na regra de competência; [...]”

CF/88 – art. 37 § 4º “Os atos de improbidade administrativa importarão a suspensão dos direitos políticos, a perda da função pública, a indisponibilidade dos bens e o ressarcimento ao erário, na forma e gradação prevista em lei, sem prejuízo da ação penal cabível.”

(MEIRELLES, 2012, p. 477). Nesse sentido, encontramos nas lições de Lenza (2012, p. 217):

Normas constitucionais de eficácia plena e aplicabilidade direta, imediata e integral são aquelas normas da Constituição que, no momento em que esta entra em vigor, estão aptas a produzir todos os seus efeitos, independentemente de norma integrativa infraconstitucional (situação esta que pode ser observada, também, na hipótese de introdução de novos preceitos por emendas à constituição, ou na hipótese do art. 5º, § 3º). Como regra geral criam órgãos ou atribuem aos entes federativos competências. Não têm a necessidade de ser integradas. Aproximam-se do que a doutrina clássica norte-americanos chamou de normas autoaplicáveis (*self-executing, self-enforcing ou self-acting*).

José Afonso da Silva destaca que as normas constitucionais de eficácia plena “são as que receberam do constituinte normatividade suficiente à sua incidência imediata.”

Essa interpretação está em harmonia com a de Meirelles (2012), segundo o qual todo cargo tem função, mas pode haver função sem cargo. As funções do cargo são definitivas e as funções permanentes da Administração só podem ser desempenhadas pelos titulares de cargos efetivos. Conclui o autor que a EC 19 restringe o exercício das funções de confiança apenas para o titular de cargo efetivo, vale dizer, o concursado.

### 3. Funções de confiança<sup>11</sup>: exclusividade de servidor de cargo efetivo

Determina o inciso V do artigo 37, da CF/88, que:

[...] as funções de confiança, exercidas exclusivamente por servidores ocupantes de cargo efetivo, e os cargos em comissão, a serem preenchidos por servidores de carreira nos casos, condições e percentuais mínimos previstos em lei, destinam-se apenas às atribuições de direção, chefia e assessoramento (BRASIL, CF - 1988, sic-grifos nossos).

<sup>11</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. “O tributo à luz do direito da política e da economia” ensina que a teoria das formas de governo, na filosofia, tem demonstrado que o homem não é confiável no poder e tende a identificar-se com ele, tornando o povo, não o destinatário final de seus serviços, mas servidor de seus interesse. É a conclusão a que chega Baier em seu clássico livro “The moral point of view”.

Extrai-se de tal dispositivo que o legislador impôs que as *funções de confiança* devem ser exercidas exclusivamente por servidores ocupantes de *cargo efetivo*. A *efetividade* é um atributo do cargo (SILVA, 2012), concernente à forma de seu provimento. Refere-se à titularidade do cargo definido em lei e tem por pressuposto a estabilidade, pois, pelo visto, só o servidor efetivo pode adquiri-la.

O **inciso XXII** reforça o inciso V, ambos do artigo 37, CF/88, ao determinar que as administrações tributárias, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, são exercidas por servidores de carreiras específicas, conforme se extrai do dispositivo:

**XXII** – as *administrações tributárias* da União, dos Estados, do distrito Federal e dos Municípios, *atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas*, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio. (destacamos)

O legislador, observando o princípio da segurança jurídica inerente ao Estado de Direito, prestigiou o servidor público efetivo, ao determinar que somente o servidor concursado, estável, de carreira tem competência para desempenhar a tarefa de fiscalizar e arrecadar tributos, fonte de receita derivada da Administração Pública, para impulsionar e atender as necessidades da população por meio de serviço público.

#### **4. Princípio da segurança jurídica e estabilidade do servidor público**

O princípio da segurança jurídica, ensina Aristóteles Moreira Filho<sup>12</sup>, permeia toda a ordem jurídica em seus vetores mais fundamentais e prossegue dizendo que:

“Na atuação da administração tributária, as demandas de segurança são ainda mais candentes, na medida em que sob

---

<sup>12</sup> MOREIRA Filho, Aristóteles. “O princípio da Segurança Jurídica no Exercício da Competência Fiscalizadora: a Atuação do Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovação na Fiscalização dos Projetos de Pesquisa e Desenvolvimento Submetidos ao Regime de Incentivos Fiscais da Lei nº 11.926/2005”

seu jugo se realiza os atos de concretização da lei tributária, que por via da administração tributária adquire o máximo de sua eficácia.”

A estabilidade<sup>13</sup> do servidor público é requisito imprescindível para que possa exercer suas funções livres de pressões e ingerências externas, dando maior segurança a ele na sua atuação de poder-dever em cumprimento às normas da legislação tributária, bem como proporciona maior segurança ao contribuinte.

O servidor público estável, independentemente da fase de transição e mudança de governo, dá continuidade ao serviço público, zelando e prestando serviço à sociedade, mantendo a Administração Pública. É o que se depreende do teor do fragmento de texto<sup>14</sup>, abaixo:

[...] a maioria dos servidores se refere ao trabalho e se reporta às relações no contexto profissional de modo semelhante, ou seja: estes servidores, apesar de atuarem em áreas diferentes, instâncias e esferas de poder diversas, a impressão passada é a de que há algo em comum na forma de ser servidor público e no modo das instituições públicas prestarem serviços públicos. Essa constatação indica que há fatores intrínsecos na sociedade, os quais geram seres sociais que mantêm sua forma de funcionamento e leva a supor que há uma maneira de ser da administração pública, aquela que é coerente com essa sociedade, que mantém determinado funcionário para conservar a administração da maneira como está. (GOMES, 2010, ob.cit.)

---

<sup>13</sup> Artigo 41 da CF/88 – “São estáveis após 3 (três) anos de efetivo exercício os servidores nomeados para cargo de provimento efetivo em virtude de concurso público.”

<sup>14</sup> GOMES, Nanci Fonseca. **A conduta moral na administração pública**: um estudo com ocupantes de cargos comissionados. Instituto de Psicologia, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

## 5. Atividades essenciais ao funcionamento do Estado

A atividade estatal ampla e complexa é estudada especulativamente pela Teoria Geral do Estado e organicamente disciplinada pelo Direito Constitucional. O Estado é organizado por meio de uma estrutura jurídica que não só o institui como pessoa de direitos e obrigações, mas o submete, bem como seus agentes e os particulares, ao império da lei, criando o Estado de Direito.

Para Sundfeld (2010, p. 75): “O Estado é criação do direito. Por isso, as normas jurídicas é que definem suas atividades”. Esclarece o autor que certos poderes devem necessariamente pertencer ao Estado, sob pena de este não existir, tais como o poder de coagir, julgar e impor tributos, sem os quais o Estado não pode desenvolver nenhuma de suas atividades.

Qualquer que seja a concepção de Estado que se venha a adotar, é inegável que ele desenvolve atividade financeira. Para alcançar seus objetivos precisa de recursos financeiros e desenvolve atividade para obter, gerir e aplicar tais recursos. (MACHADO, 2007, p.56)

Entre as diversas atividades estatais, podemos destacar a financeira, que, de maneira geral, consiste, segundo Nogueira (1999, p. 3) em:

[...] toda ação que o Estado desenvolve para obter, gerir e aplicar os meios necessários para satisfazer às necessidades da coletividade e realizar seus fins. Essas necessidades são imensas e para atendê-las o Estado precisa de bens imóveis, móveis, serviços, pois necessita de terras, casas, estradas, ruas, pontes, navios, precisa manter a ordem, a defesa interna e externa, promover a justiça e demais atribuições, e tudo isto representa um mundo de bens e serviços.

Com a ampliação do Estado intervencionista crescem essas necessidades e ainda aí se incluem a assistência, a providência e a seguridade sociais, o desenvolvimento econômico, enfim, a promoção do bem comum.

Em última análise, dentro da economia monetária, isto significa necessitar de dinheiro e o Estado tem de obter receita, despender, orçar, fazer empréstimos e gerir toda essa atividade de economia pública ou finanças.

Quanto à finalidade do Estado, sintetiza Dallari (2005, p. 108) que

[...] este busca o bem comum de um certo povo, situado em determinado território. Assim, pois, o desenvolvimento integral da personalidade dos integrantes desse povo é que deve ser o seu objetivo, o que determina uma concepção particular de bem comum para cada Estado, em função das peculiaridades de cada povo.

A tributação decorre do Estado de Direito e é sem dúvida o meio eficaz encontrado pela economia capitalista para auferir receitas públicas com o propósito de realização de atividades essenciais do Estado, conforme analisa Coêlho (2009, p. 375):

A tributação é, sem sobra de dúvida, o instrumento de que se tem valido a economia capitalista para sobreviver. Sem ela não poderia o Estado realizar os seus fins sociais, a não ser que monopolizasse toda a atividade econômica. O tributo é inegavelmente a grande e talvez a única arma contra a estatização da economia.

Justifica-se o poder de tributar conforme a concepção que se adote do próprio Estado. A idéia mais generalizada parece ser a de que os indivíduos, por seus representantes, consentem na instituição do tributo, como de resto na elaboração de todas as regras jurídicas que regem a nação.

Estado de Direito, nas palavras de Nogueira (1999, p. 6), é aquele em que os homens são governados pelo poder da lei e não pelo poder de outros homens. A lei é a proposição jurídica que trata igualmente todos que estejam na mesma situação, e a vontade da lei se impõe tanto aos particulares como aos agentes do Estado e ao próprio Estado como pessoa de direitos e obrigações.

Como esclarece Nawiasky (*apud* Nogueira, 1999), isto significa que o Estado não é superior ao seu próprio direito. Em matéria tributária, para legislar e criar o tributo, o Estado é soberano, mas, uma vez instituído por lei o imposto, a função da soberania está esgotada e as relações que surgem entre o Estado e os particulares são de direito e não mais de soberania, força ou poder.

Dentre as atividades essenciais ao funcionamento do Estado estão aquelas decorrentes da administração tributária cuja finalidade é tanto utilizar o tributo como instrumento de política extrafiscal quanto auferir receitas por meio de impostos, taxas, contribuições de melhoria e contribuições sociais – para realização de seus objetivos<sup>15</sup> fundamentais inseridos no artigo 3º da Carta Política, bem como para assegurar cumprimento de princípio fundamental, previsto no artigo 1º<sup>16</sup>, inciso III, da dignidade da pessoa humana expresso em diferentes capítulos da Constituição Federal, tais como o artigo 6º, que assegura o mínimo vital à pessoa humana e ao bem-estar social. Os direitos sociais garantidos nesse artigo desdobram-se nos demais dispositivos constitucionais, em especial naqueles tratados no título VIII, que cuidam da Ordem Social, no capítulo II da Seguridade Social (art. 194); no art. 226, § 7º, ao tratar do planejamento familiar; e no capítulo da ordem econômica (art. 170, *caput*), ao tratar da existência digna e da justiça social.

## **6. Da administração tributária – Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional (CTN)**

A administração tributária tem como atribuição a fiscalização, nos termos dos artigos 194 a 200 do CTN; a Dívida Ativa – artigos 201 a 204 do CTN; e as Certidões Negativas – artigos 205 a 208 do CTN.

Infere-se da norma constitucional sob comento que a Carta Política atribuiu competência<sup>17</sup> para exercer funções nas administrações tributárias aos

<sup>15</sup> CF/88 Art. 3º “Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

Construir uma sociedade livre, justa e solidária;

I – garantir o desenvolvimento nacional;

II – erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

III – promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.”

<sup>16</sup> CF/88 Art. 1º “A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de direito e tem como fundamentos: [...] III- a dignidade da pessoa humana; [...]”

<sup>17</sup> Lei 8. 429/1992 – Art. 11. “Constitui ato de improbidade administrativa que atenta contra os princípios da administração pública qualquer ação ou omissão que viole os deveres de honestidade, imparcialidade, legalidade, e lealdade às instituições, e notadamente: I - praticar ato visando fim proibido em lei ou regulamento ou diverso daquele previsto, na regra de competência; [...]”

CF/88 – Art. 37 *caput* § 4º “Os atos de improbidade administrativa [...]”

servidores de carreiras específicas. O desvio de competência importa em abuso de poder e desvio de finalidade.

A delegação das atribuições típicas das funções estatais pode ser feita em situações excepcionais desde que haja previsão constitucional. A especificidade diz respeito à área de atuação na administração fazendária, que são os agentes fiscais, os quais representam parcela da soberania do Estado, segundo se depreende do inciso XVIII do art. 37 *caput*: “a administração fazendária e seus *servidores fiscais* terão, dentro de suas áreas de competência e jurisdição, precedência sobre os demais setores administrativos, na forma da lei; [...]” (BRASIL, 1998, grifo nosso)

Nessa linha de raciocínio, (NOGUEIRA, 1999, p. 117) leciona que “A soberania fiscal é parte da soberania do Estado”, razão pela qual conclui-se que não pode ser objeto de delegação.

Dispõe o artigo 200, do Código Tributário Nacional (1.966):

As autoridades administrativas federais poderão requisitar o auxílio da força pública federal, estadual ou municipal, e reciprocamente, quando vítimas de embaraço ou desacato no exercício de suas funções, ou quando necessário à efetivação de medida prevista na legislação tributária, ainda que não configure fato definido em lei como crime ou contravenção.

## 7. Princípio da legalidade e tipicidade tributária

Ensina Ives Gandra da Silva Martins que a norma tributária é norma de rejeição social e, a partir da teoria da carga desmedida<sup>18</sup>, há de se compreender a adoção de princípios hermenêuticos próprios daqueles ramos

---

<sup>18</sup> Ives Gandra, em seu artigo “O tributo à luz do direito, da política e da economia” reflete que “Se o homem não é confiável no exercício do poder e se tende, nesse exercício, a exigir sempre mais da comunidade do que para a comunidade seria desejável, à evidência, a carga tributária é certamente maior do que a necessária para atender à dupla finalidade de sua arrecadação, ou seja, bem do povo e bem dos detentores do poder.

Em outras palavras, a carga tributária é obrigatoriamente “desmedida”, em qualquer espaço geográfico e período histórico, pela instabilidade do poder e pelo exercício dicotômico deste, em duas direções distintas”

que impliquem restrição de direitos, como o da tipicidade fechada, da estrita legalidade, da reserva absoluta da lei formal.<sup>19</sup>

Ives Gandra destaca que “O fato de que a imposição tributária representa apropriação de bens dos cidadãos para duplo atendimento das necessidades legítimas do Estado, enquanto representante do povo de uma nação, e daquelas menos legítimas ou sem nenhuma legitimidade dos detentores do poder, traz elemento de relevo indiscutível para a concepção de uma adequada teoria tributária”.

Ressaltamos que o regime jurídico da Administração Pública permite o controle sobre todos os atos de seus agentes públicos, principalmente na administração tributária, em que prepondera o princípio da tipicidade tributária, conforme se verifica a seguir:

Art. 97 do CTN. Somente a lei pode estabelecer:

- I- A instituição de tributos, ou a sua extinção;
- II- A majoração de tributos, ou sua redução, ressalvados o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65;
- III- a definição de fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do art. 52, e do seu sujeito passivo;
- IV- A fixação da alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65;
- V- A cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;
- VI- As hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.
- VII- § 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação de sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.
- VIII- § 2º Não constitui majoração de tributo, para fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

[...]

Art. 142. Compete privativamente a autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

---

<sup>19</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. “O tributo à luz do direito, da política e da economia”.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. (CTN, 1966)

As normas tributárias são de caráter cogente, tendo em vista a preponderância do interesse público sobre o particular. Nesse sentido, leciona Amaro (2007, p. 5): “A preponderância do interesse coletivo no direito dos tributos é evidente, daí derivando o caráter cogente de suas normas, inderrogáveis pela vontade dos sujeitos da relação jurídico-tributária.”

## **8. Justificativas para eleger servidores efetivos do quadro de carreira específica na administração fazendária**

As funções exercidas por servidores de carreiras, do quadro efetivo, que gozam de estabilidade<sup>20</sup> (art. 41, CF/88), dão maior segurança jurídica aos servidores que têm o poder-dever de fiscalizar e arrecadar tributos, fonte de receita para a Administração Pública, em estrita observância da lei (art. 97 c/c art. 142 parágrafo único do CTN), livre de qualquer influência política ou econômica.

As informações privilegiadas podem ser, dentre outras, políticas públicas de incremento fiscal para atender certas contingências momentâneas e investimentos públicos, referidas informações encontram limite no princípio da Segurança Jurídica do Estado de Direito, da indisponibilidade do interesse público, razão pela qual o Constituinte determinou primazia para os ocupantes de cargos que tenham acesso a informações privilegiada tipificando como crime o descumprimento das regras de sigilo fiscal conforme disposto no § 7º do artigo 37 da CF/88 c/c artigo 198 do CTN, *verbis*:

**Artigo 37.** A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá [...]

---

<sup>20</sup> CF/88 – Art. 41 “São estáveis após 3 (três) anos de efetivo exercício os servidores nomeados para cargo de provimento efetivo em virtude de concurso público.”

§ 7º A lei disporá sobre os requisitos e as restrições ao ocupante de cargo ou emprego da administração direta e indireta que possibilite o acesso a informações privilegiadas.

Determina o **artigo 198** do **CTN** (1.966)

Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades.

§ 1º Excetuam-se do disposto neste artigo, além dos casos previstos no art. 199, os seguintes:

I –requisição de autoridade judiciária no interesse da justiça;

II – solicitações de autoridade administrativa no interesse da Administração Pública, desde que seja comprovada a instauração regular de processo administrativo, no órgão ou na entidade respectiva, com o objetivo de investigar o sujeito passivo a que se refere a informação, por prática de infração administrativa.

§ 2º O Intercâmbio de informação sigilosa, no âmbito da Administração Pública, será realizado mediante processo regularmente instaurado, e a entrega será feita pessoalmente à autoridade solicitante, mediante recibo, que formalize a transferência e assegure a preservação do sigilo.

§ 3º Não é vedada a divulgação de informações relativas a:

I –representações fiscais para fins penais;

II – inscrições na Dívida Ativa da Fazenda Pública;

III– parcelamento ou moratória.

Reforçando o princípio da eficiência, o art.52, inciso XV da CF/88, atribui competência privativa ao Senado Federal<sup>21</sup> para avaliar o desempenho das administrações tributárias dos entes federados – União, Estados, Distrito Federal e Municípios –, o que, conseqüentemente, favorece a harmonia da repartição das receitas tributárias, conforme discriminado na seção VI, capítulo I, do título VI, que cuida da tributação e do orçamento.

---

<sup>21</sup> CF/88 – Art. 52 Compete privativamente ao Senado Federal: [...] Inciso XV – avaliar periodicamente a funcionalidade do Sistema Tributário Nacional, em sua estrutura e seus componentes, e o desempenho das administrações tributárias da União, dos Estados e do Distrito Federal e dos Municípios.

## 9. Do cargo de chefia da Procuradoria Fiscal

Em decorrência do Estado Democrático de Direito como princípio fundamental, em que o Estado se submete à lei e à inteligência do comando Constitucional insculpido no inciso XXII do artigo 37 da CF/88, o cargo de chefia da Procuradoria Fiscal é de competência exclusiva de servidor do quadro de carreira de procuradores do Estado (União, Estados-membros, Distrito Federal e Município).

Sublinhamos que é princípio constitucional que as atribuições das funções típicas estatais são indelegáveis.

A Procuradoria Fiscal, órgão da Fazenda Pública, cuida de assuntos específicos de direito público relativo às atividades essenciais ao funcionamento do Estado, no âmbito da atividade tributária, na qual não há qualquer margem de liberdade na atuação do agente público, o qual está vinculado à lei, conforme determina o artigo 3º do CTN: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

A Fazenda Pública, representada pelos procuradores fiscais, no desempenho de seu mister, submete-se aos princípios do regime jurídico administrativo, que são vigas mestras do direito público e do princípio da tipicidade fechada:

- a) Supremacia do interesse público sobre o privado;
- b) Indisponibilidade, pela administração, dos interesses públicos;
- c) Princípio da estrita legalidade na ordem tributária;
- d) Princípio da reserva absoluta da lei.

Observa-se que o constituinte não deixou qualquer margem de liberdade ao administrador gestor público de nomear pessoas estranhas ao quadro de carreiras para ocupar cargos comissionados de confiança do chefe do Poder Executivo ou indicado por partidos políticos, para desempenhar atividades nas administrações tributárias (art. 37, inciso XXII e § 7º, CF/88).

Nesse diapasão, em obediência aos princípios da tipicidade fechada, legalidade estrita, reserva absoluta da lei, impessoalidade, moralidade, supremacia do interesse público sobre o particular, indisponibilidade do bem público, a **lei veda** expressamente que outras pessoas estranhas ao quadro de servidores de carreira ocupem cargos essenciais ao funcionamento do Estado, precipuamente nas administrações tributárias, sob pena de afronta aos princípios fundamentais insculpidos no Texto Constitucional e da quebra de confiança e da segurança jurídica dos cidadãos eleitores na condução da Administração Pública.

## 10. Controle da Administração Pública

A Administração Pública, no exercício de suas funções, submete-se a *controle* por parte dos Poderes Legislativo e Judiciário, além de exercer, ela própria, o controle sobre os seus próprios atos. A finalidade do controle, segundo Di Pietro (2013, p. 797), é a de assegurar que a Administração atue em consonância com os princípios que lhe são impostos pelo ordenamento jurídico, como os da legalidade, moralidade, finalidade pública, publicidade, motivação, impessoalidade; em determinadas circunstâncias, abrange também o controle chamado de mérito e que diz respeito aos aspectos discricionários da atuação administrativa.

O Ministério Público especializado, por meio do **Tribunal de Contas**, também desempenha atribuição de controle da Administração Pública, como fiscal da lei, *custo legis*, para fazer cumprir os comandos do imperativo constitucional do artigo 37, conforme determinação constitucional – *artigo 129, caput*–, para que as autoridades públicas cumpram este dispositivo sob pena de incorrerem em improbidade administrativa.

## 11. Conclusão

O constituinte, ao inserir o inciso XXII e § 7º no art. 37 'caput' da Constituição Federal de 1.988, por meio da EC 42/2003 e EC n. 19/98, atendeu aos anseios da sociedade brasileira quanto à observância do princípio da moralidade administrativa, uma vez que impediu a entrada de pessoas indicadas por partidos políticos aos quais devem fidelidade partidária (governantes, parlamentares, grupos econômicos, sindicatos e outros), para exercer atividades precipuamente na administração fazendária. Afinal, a Fazenda Pública administra e fiscaliza a arrecadação tributária e gere recursos públicos indisponíveis essenciais ao funcionamento do Estado, pautada no princípio do Estado Democrático de Direito do qual decorre a observância estrita da lei.

A EC 42/2003 reforçou a garantia da certeza e segurança jurídica dos contribuintes contra abusos e arbitrariedades, impedindo que pessoas estranhas ao quadro efetivo de servidores de carreira atuem na administração fazendária, fortalecendo, desse modo, o agente fiscal que se submete aos princípios da tipicidade fechada, estrita legalidade tributária, reserva absoluta da lei, não dispondo de critérios discricionários para o desempenho de sua função, pois sua atuação é vinculada à lei.

Compete ao Ministério Público especializado, por meio do Tribunal de Contas, fiscalizar conforme determinação constitucional – *artigo 129, caput*– o cumprimento do artigo 37, inciso XXII, da CF/88 , para que as autoridades públicas cumpram este dispositivo sob pena de incorrerem em improbidade administrativa.

O inciso XXII e § 7º, *caput* do artigo 37 da CF/88 atende ao princípio da supremacia do interesse público sobre o privado e a indisponibilidade do bem público, na medida em que cuida de arrecadação tributária, de fonte de receitas. Neste sentido, a Lei de Introdução ao Código Civil brasileiro dispõe que “na aplicação da lei, o Juiz atenderá aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum”.

## Referências Bibliográficas

ALMEIDA, Manuel Antônio. **Memórias de um Sargento de milícias**. Apresentação de Francisco Achcar. São Paulo. Colégio Objetivo. Sem data

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 13.ed. Saraiva: São Paulo, 2007.

BATISTA, Neusa Chaves. **“O Estado Moderno: da gestão patrimonialista à gestão democrática.”**  
[http://www.pead.faced.ufrgs.br/sites/publico/eixo5/organizacao\\_escola/modulo1/estado\\_moderno\\_gd\\_gp.pdf](http://www.pead.faced.ufrgs.br/sites/publico/eixo5/organizacao_escola/modulo1/estado_moderno_gd_gp.pdf). acesso 24.08.15

BARRETO, Lima. **Triste Fim de Policarpo**. Apresentação de Francisco Achcar. São Paulo. Colégio Objetivo. Sem data

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4ª Ed. São Paulo: Noeses, 2007  
CARVALHO, José Murilo. **Os Bestializados**. 3. ed. São Paulo: Companhia das Letras, 1987.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário**. 10.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de Teoria Geral do Estado**. São Paulo: Saraiva, 2005.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 26.ed. São Paulo: Atlas, 2013.

BALDINI, Leandro. “José Luis Ferrarezi faz lobby no MP por comissionados”. *Dário do Grande ABC*. 18.06.2015. <http://www.dgabc.com.br/Editoria/2/politica>, acesso em 05 .07.15 e 24.08.15

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda, **Novo dicionário Aurélio da Língua Portuguesa**, Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1986.

GOMES, Nanci Fonseca. **A conduta moral na administração pública: um estudo com ocupantes de cargos comissionados**. Instituto de Psicologia, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

LENZA, Pedro. **Direito Constitucional**. 16.ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **“O tributo à luz do direito, da política e da economia.”** 2013. In: CASTRO, Rodrigo Rocha Monteiro de; Warde Júnior, Walfrido Jorge; Guerreiro, Carolina Dias Tavares (coord.). *Direito Empresarial e Outros Estudos em Homenagem ao Professor José Alexandre Tavares Guerreiro*. São Paulo: Quartier Latin, 2013.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28.ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 39.ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

MOREIRA Filho, Aristóteles. “**O princípio da Segurança Jurídica no Exercício da Competência Fiscalizadora: a Atuação do Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovação na Fiscalização dos Projetos de Pesquisa e Desenvolvimento Submetidos ao Regime de Incentivos Fiscais da Lei nº 11.926/2005**” In: Zilveti, Fernando Aurelio (coord.) Instituto Brasileiro de Direito Tributário. Revista Direito Tributário Atual n. 33. São Paulo: Dialética, 2015

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário – IBDT**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

SILVA, Jose Afonso. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 36.ed. São Paulo: M, 2012.

SUNDFELD, Carlos Ari. **Fundamentos de Direito Público**. 5.ed. São Paulo: M, 2010.

TEIXEIRA, Duda. **A praga da incompetência** – Entrevista com Egon Zehnder. **Revista Veja**, edição de 17 de out. 2012, p.17-21.

VILAR, Luis; ALMEIDA, Candice. **Comissionados: moeda política que causa prejuízos aos cofres públicos**. Jornal Cada Minuto Press, Alagoas, 18 a 24 de outubro de 2013, número 11. [cadaminuto.com.br](http://cadaminuto.com.br)

WEBER, Max (1989). **Os três tipos puros de dominação legítima**. In: COHN, Gabriel (org.). Max Weber. São Paulo: Ática. (Coleção Grandes Cientistas Sociais)

Revista de Engenharia do Mackenzie College, São Paulo, 1923.

### Legislação

**BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm). Acesso em 24.07.15

**Código Tributário Nacional**, Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966 Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm). Acesso em: 24.07.15.

**Lei 8.137**, de 27 de dezembro de 1990. **Crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo**. Disponível em:

<http://www4.planalto.gov.br/legislacao/legislacao-1/leis-ordinarias/legislacao-1/leis-ordinarias/1990#content>. Acesso em: 24.07.15.

**Lei 8.176**, de 8 de fevereiro de 1991. **Crimes contra a ordem econômica.**

Disponível em: <http://www4.planalto.gov.br/legislacao/legislacao-1/leis-ordinarias/legislacao-1/leis-ordinarias/1991#conten>. Acesso em: 24.07.15

**Decreto n. 2.730**, de 10 de agosto de 1998. **Dispõe sobre o encaminhamento ao Ministério Público da representação fiscal para os crimes contra a ordem tributária.**

Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/D2730.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D2730.htm). Acesso em: 24.07.15

**Lei 8.429**, de 2.6.92. **Improbidade administrativa.** Disponível em: <

<http://www4.planalto.gov.br/legislacao/legislacao-1/leis-ordinarias/legislacao-1/leis-ordinarias/1992#content>. Acesso em: 24.07.15.