

# O Fenômeno Burocrático e suas Influências sob o Custo de Conformidade Brasileiro

## *The Bureaucratic Phenomenon and its Influences on the Brazilian Cost of Compliance*

Cícero Donizeth Fernandes Almeida

Mestre em Direito, com ênfase em Constitucionalismo e Democracia, pela FDSM – Faculdade de Direito do Sul de Minas. Advogado pós-graduado em Advocacia Tributária. Profissional contábil. *E-mail*: ciceroalmeida.prof@gmail.com.

Rodrigo Maia Luz

Mestre em Direito, com ênfase em Constitucionalismo e Democracia, pela FDSM – Faculdade de Direito do Sul de Minas. Procurador do Estado de Minas Gerais. *E-mail*: rmaialuz@yahoo.com.br.

Marcela Modesto Fermino

Bolsista Capes no Mestrado em Direito com ênfase em Constitucionalismo e Democracia pela FDSM – Faculdade de Direito do Sul de Minas. *E-mail*: marcela.modesto97@gmail.com.

Recebido em: 9-12-2022 – Aprovado em: 4-4-2023

<https://doi.org/10.46801/2595-6280.53.5.2023.2288>

### *Resumo*

Considerada a lacuna existente na comunidade científica, quanto à discussão acerca das obrigações a que estão submetidos os contribuintes brasileiros, desenvolveu-se o presente trabalho. Este ocupa-se da exploração do fenômeno burocrático, sua origem, e influências no desenrolar das atividades estatais, especialmente as atinentes à Administração Tributária. Para tal desiderato, o texto foi dividido em três partes. A primeira aborda o fenômeno burocrático, sua origem, benefícios, críticas e transcendência. Em seguida são explorados os princípios basilares atinentes à administração burocrática brasileira. Por fim analisa-se, sob a ótica da Teoria dos Atos Administrativos, o assujeitamento instrumental a que estão expostos os contribuintes nacionais. Nesse contexto adotamos a metodologia de pesquisa exploratória, a qual possibilitou identificar a imposição de obrigações alheias a critérios como adequação e necessidade, resultando em um custo de conformidade superior ao praticado por outros países. Fatores esses que convidam a Administração Tributária a rever a finalidade de seus atos.

*Palavras-chave*: burocracia, Max Weber, princípios administrativos, Receita Federal do Brasil, Sistema Público de Escrituração Fiscal.

### *Abstract*

Considering the gap existing in the scientific community, regarding the discussion about the obligations to which Brazilian taxpayers are subject, the

present work was developed. It deals with the exploration of the bureaucratic phenomenon, its origin, and influences on the development of state activities, especially those related to tax administration. For this purpose, the text was divided into three parts. The first addresses the bureaucratic phenomenon, its origin, benefits, criticism and transcendence. Next, the basic principles relating to Brazilian bureaucratic administration are explored. Finally, from the perspective of the Theory of Administrative Acts, the instrumental subjection to which national taxpayers are exposed is analyzed, resulting in a higher compliance cost than in other countries. These factors invite the Tax Administration to review the purpose of its acts.

*Keywords:* bureaucracy, Max Weber, administrative principles, Federal Revenue Service of Brazil, public tax bookkeeping system.

## Introdução

O fenômeno burocrático está ligado ao desenvolvimento da estrutura social, transformando racionalmente ações comunitárias em societárias<sup>1</sup>. Considerado um instrumento inerente à gerência do aparelho estatal, a burocracia tornou-se indispensável<sup>2</sup>, inclusive, para o manejo dos recursos tributários, pois é por meio de seu corpo especializado que são desenvolvidas as atividades da Administração Tributária, tema pouco explorado pela comunidade científica.

Por tais razões este trabalho pretende abordar, sob a ótica burocrática, a relação estabelecida entre Estado e particular, quanto ao atendimento às obrigações acessórias/instrumentais. Para tal desiderato, o texto encontra-se dividido em três itens. Em um primeiro momento analisamos o fenômeno em comento, sua origem, benefícios, críticas e transcendência. A seguir, apresentamos os princípios norteadores de toda atividade desempenhada pela Administração pública brasileira para, ao final, discutirmos a essência do rol de obrigações/declarações a que estão sujeitos os contribuintes nacionais.

Em conclusão verificamos a existência de deveres instrumentais cuja essência não observa critérios de eficiência administrativa, como a adequação e a necessidade. A questão ganha reforço quando comparada à realidade de outros países, onde o atendimento às exigências burocráticas de natureza tributária é menos custosa. Tais fatores, acreditamos nós, convidam o aparato estatal a rever a finalidade de seus atos.

## 1. Burocracia: origem, benefícios, críticas e transcendência

O conceito de burocracia adotado neste trabalho estipula que esta “é uma estrutura social na qual a direção das atividades coletivas fica a cargo de um apa-

---

<sup>1</sup> WEBER, Max. *O que é burocracia?* Disponível em: [http://cfa.org.br/wp-content/uploads/2018/02/40livro\\_burocracia\\_diagramacao.pdf](http://cfa.org.br/wp-content/uploads/2018/02/40livro_burocracia_diagramacao.pdf). Acesso em: 10 ago. 2022, p. 59.

<sup>2</sup> WEBER, Max. *O que é burocracia?* Disponível em: [http://cfa.org.br/wp-content/uploads/2018/02/40livro\\_burocracia\\_diagramacao.pdf](http://cfa.org.br/wp-content/uploads/2018/02/40livro_burocracia_diagramacao.pdf). Acesso em: 10 ago. 2022, p. 60.

relho impessoal hierarquicamente organizado, o qual deve agir segundo critérios impessoais e métodos racionais”<sup>3</sup>. É importante, também, expor a sua origem para que haja uma compreensão mais ampla desse elemento. Etimologicamente, a expressão burocracia é proveniente da palavra francesa *bureaucratie*, derivada de *bureau*, derivada de *bure* – um pano de lã empregado para cobrir as mesas utilizadas pelos servidores estatais na realização de seus trabalhos<sup>4</sup>.

O fenômeno burocrático é antigo. Precede a origem descrita anteriormente, tendo sido identificado em civilizações antigas, entretanto de forma diversa daquelas comumente apresentadas nas sociedades ocidentais contemporâneas. A exemplo da China na época de Confúcio [551 a.C. – 479 a.C.], em que estavam presentes “os grandes monopólios do sal, do álcool e do chá, que permitem uma alta tributação e o controle da vida social pelo Estado e a burocracia que o detém como propriedade privada”<sup>5</sup>. Posteriormente, no século XVIII, Frederico Guilherme I dava início à formação do Estado burocrático prussiano (*Beamtenstaat*); momento em que surge a essência política e social da burocracia, necessária à organização social<sup>6</sup>. E, apesar das críticas que lhe são atribuídas, inspirou o desenvolvimento de estudos sobre o assunto. Entretanto, é a partir do século XIX que ela [burocracia] chamou a atenção de movimentos políticos, como o marxismo e o liberalismo.

Contudo, há uma abordagem doutrinária que acredita que “visualizar o pensamento burocrático através da ótica liberal ou marxista é estabelecer a análise entre dois polos excludentes”, e essa apresenta o conceito de burocracia weberiana como um tipo ideal a ser seguido, obrigando-nos a expô-lo no presente estudo. Sob essa perspectiva cabe primeiramente ressaltar os elementos mais comuns presentes na Filosofia da História de Weber<sup>7</sup>. Para o autor, são três os componentes que constituem a autoridade burocrática:

I. Rege o princípio de áreas de jurisdição fixas e oficiais, ordenadas de acordo com regulamentos, ou seja, por leis ou normas administrativas.

1. As atividades regulares necessárias aos objetivos da estrutura governada burocraticamente são distribuídas de forma fixa como deveres oficiais.

2. A autoridade de dar ordens necessárias à execução desses deveres oficiais se distribui de forma estável, sendo rigorosamente delimitada pelas normas relacionadas com os meios de coerção físicos, sacerdotais ou outros, que possam ser colocados à disposição dos funcionários ou autoridades.

<sup>3</sup> MOTTA, Fernando C. Prestes. *O que é burocracia*. 16. ed. São Paulo: Brasiliense, 2000, p. 7.

<sup>4</sup> TENÓRIO, F. G. Weber e a burocracia. *Revista do Serviço Público* v. 38, n. 4, 19 jul. 2017, p. 79.

<sup>5</sup> MOTTA, Fernando C. Prestes. *O que é burocracia*. 16. ed. São Paulo: Brasiliense, 2000, p. 16.

<sup>6</sup> TENÓRIO, F. G. Weber e a burocracia. *Revista do Serviço Público* v. 38, n. 4, 19 jul. 2017, p. 81.

<sup>7</sup> WEBER, Max. *Ensaio de sociologia*. Tradução: Waltensir Dutra. Rio de Janeiro: LTC, 1982, p. 68.

3. Tomam-se medidas para a realização regular e contínua desses deveres e para a execução dos direitos correspondentes; somente as pessoas que têm qualificações previstas por um regulamento geral são empregadas<sup>8</sup>.

Além disso, Weber concluiu que a burocracia é uma estrutura hierarquizada (seja ela pública ou privada), composta por pessoas que decidem e executam tarefas em um sistema gerencial, denominado burocrático<sup>9</sup>. Sua compreensão se desenvolve apenas no Estado Moderno quanto ao modelo público, e, em relação ao privado, somente em instituições que estão mais avançadas no capitalismo<sup>10</sup>. Contudo, o conceito em tela sofreu modificações e, segundo Motta, atualmente designa um governo de altos funcionários, administrações e organizações [sejam elas eficientes ou não] – vinculado aos ideais de poder e controle<sup>11</sup>.

Em seus exames, o sociólogo alemão elegeu o tipo ideal burocrático, fruto da análise do que ele chama de sociedades tradicionais, carismáticas e racionais/burocráticas. Essas deram origem a três vertentes que possibilitam o exercício da autoridade: tradicional, marcada pela legitimação do poder por meio do costume; carismática, caracterizada pela presença de um líder eleito devido aos seus atributos pessoais, resultando em uma administração instável e indeterminada; e a legal/racional/burocrática, identificada pela existência de procedimentos (legislativos e administrativos) legitimados<sup>12</sup>.

Como se pode perceber, o modelo weberiano é construído a partir da observação de diferentes realidades, que forneceram subsídios para a criação e a organização de elementos caracterizados por sua racionalidade<sup>13</sup>. Esses foram responsáveis pela cisão entre o trabalho intelectual e o manual, e também pelo estímulo à cooperação, como a industrial – presente na relação laboral marcada pela su-

<sup>8</sup> WEBER, Max. *Ensaio de sociologia*. Tradução: Waltensir Dutra. Rio de Janeiro: LTC, 1982, p. 229.

<sup>9</sup> TENÓRIO, F. G. Weber e a burocracia. *Revista do Serviço Público* v. 38, n. 4, 19 jul. 2017, p. 79-80.

<sup>10</sup> WEBER, Max. *Ensaio de sociologia*. Tradução: Waltensir Dutra. Rio de Janeiro: LTC, 1982, p. 229.

<sup>11</sup> MOTTA, Fernando C. Prestes. *O que é burocracia*. 16. ed. São Paulo: Brasiliense, 2000, p. 7.

<sup>12</sup> TENÓRIO, F. G. Weber e a burocracia. *Revista do Serviço Público* v. 38, n. 4, 19 jul. 2017, p. 85.

<sup>13</sup> MOTTA, Fernando C. Prestes. *O que é burocracia*. 16. ed. São Paulo: Brasiliense, 2000, p. 65-68. “Cabe, agora, enunciar resumidamente as características a que fiz referência: I) Um regulamento administrativo que fixa atribuições oficiais, no qual está incluída rigorosamente a definição de como se distribuem as atividades e deveres, de como se delimita a autoridade e de como se dá o processo de nomeação dos funcionários. II) Uma hierarquia de mando e subordinação, em que os postos superiores exercem uma rigorosa supervisão sobre os inferiores. III) A administração dos cargos diversos baseia-se na existência de documentos escritos, que constituem arquivos, estando em princípio funcionários e arquivos, bem como todas as atividades, separados da vida e do domicílio privados do funcionário. IV) Um treinamento especializado e completo para o desempenho das diversas atividades administrativas agrupadas nas esferas de competência formalmente definidas, caracterizando um aprendizado profissionalizante. V) O desempenho da administração como única (ou pelo menos principal) atividade, sendo claramente delimitados os horários em que os burocratas permanecem na repartição ou escritório. VI) O conhecimento técnico, por parte dos burocratas, das próprias regras que determinam o desempenho do cargo.”

bordinação técnica do operário, que ao ser substituído pela máquina, perdeu seu espaço de fala, até mesmo sobre atividades especializadas<sup>14</sup>.

A utilização de sua teoria, constituída por elementos ideais, se deve à necessidade de se desenvolver processos dotados de maior grau de racionalidade e profissionalização, seja na esfera pública ou privada. Por essas razões, a administração estatal, como informam Abrucio e Loureiro, passou a adotar um modelo marcado pelo monopólio no uso da força, na existência de regras universais e impessoais – fundamentados na autoridade racional legalista<sup>15</sup>.

Com isso os estadistas garantiram a implementação e a manutenção de protocolos pragmáticos mais adequados ao exercício de suas funções, mas que também assegurassem a proteção de seus servidores, que poderiam vir a ser alvo do comportamento arbitrário de futuros superiores. Todas essas mudanças se devem a um processo político competitivo, marcado pelo discurso de Robespierre durante a Revolução Francesa, resultando na Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, a qual garantiu a igualdade de acesso à função pública e a ocupação de cargos conforme a capacidade de cada indivíduo<sup>16</sup>.

Ante o exposto, Abrucio e Loureiro destacam o que Weber acredita ser um constante distanciamento da estrutura administrativa e da autoridade burocrática, em relação a corrente tradicionalista, escorada no costume. Ao contrário, o que se vê é o incentivo à admissão de profissionais dotados de conhecimento técnico especializado, em detrimento de generalistas. Aliada a essa política de contratação, verifica-se o emprego de métodos matemáticos focados em apontar as melhores estratégias de atuação, aplicáveis na esfera pública ou privada<sup>17</sup>.

Com a adoção de novas políticas organizacionais, pautadas na impessoalidade e na racionalidade, foi possível fomentar a constituição de uma burocracia moderna, capaz de oferecer à sociedade um aparato estatal mais consciente e probo na gerência da coisa pública. Contudo, Weber alerta para a possibilidade

<sup>14</sup> MOTTA, Fernando C. Prestes. *O que é burocracia*. 16. ed. São Paulo: Brasiliense, 2000, p. 23.

<sup>15</sup> ABRUCIO, Fernando Luiz; LOUREIRO, Maria Rita. Burocracia e ordem democrática: desafios contemporâneos e experiência brasileira. In: PIRES, Roberto; LOTTA, Gabriela; OLIVEIRA, Vanessa Elias de (org.). *Burocracia e políticas públicas no Brasil: interseções analíticas*. Brasília: Ipea: Enap, 2018, p. 25. Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/8560>. Acesso em: 07 ago. 2022.

<sup>16</sup> ABRUCIO, Fernando Luiz; LOUREIRO, Maria Rita. Burocracia e ordem democrática: desafios contemporâneos e experiência brasileira. In: PIRES, Roberto; LOTTA, Gabriela; OLIVEIRA, Vanessa Elias de (org.). *Burocracia e políticas públicas no Brasil: interseções analíticas*. Brasília: Ipea: Enap, 2018, p. 24-25. Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/8560>. Acesso em: 07 ago. 2022.

<sup>17</sup> ABRUCIO, Fernando Luiz; LOUREIRO, Maria Rita. Burocracia e ordem democrática: desafios contemporâneos e experiência brasileira. In: PIRES, Roberto; LOTTA, Gabriela; OLIVEIRA, Vanessa Elias de (org.). *Burocracia e políticas públicas no Brasil: interseções analíticas*. Brasília: Ipea: Enap, 2018, p. 31. Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/8560>. Acesso em: 07 ago. 2022.

do enclausuramento dessa organização administrativa que, ao deter todo o conhecimento técnico atinente ao funcionamento do Estado, poderia abandonar a atuação em prol do interesse público, passando a buscar em suas ações o atendimento aos seus próprios objetivos<sup>18</sup>.

O corpo burocrático teria a sua própria forma de manifestação e manutenção do poder, assentada no conhecimento especializado (acerca das atividades institucionais), que viria a direcionar, segundo interesses particulares, as atividades e tarefas atribuídas aos seus subordinados diretos – os burocratas do nível da rua<sup>19</sup> – e também poderiam vir a dificultar a atuação e o controle exercidos por seus superiores – os administradores privados ou públicos – resultando em uma realidade ambígua, marcada pela dualidade eficiência/ineficiência, liberdade/autoritarismo<sup>20</sup>.

Da conflituosa relação estabelecida entre a classe burocrática e política nasce a dificuldade em identificar a origem das decisões estatais, se foi proferida pelos políticos ou pelos burocratas. A exemplo disso cabe citar o apontamento de Wilson em Ambrucio, acerca da aprovação, pelo Poder Legislativo, de políticas públicas carentes de detalhamento e especificação, provocando assim a intervenção dos burocratas, que ao iniciar sua implementação acabam por modificá-la, viabilizando assim sua efetivação<sup>21</sup>.

Em consequência a esse vínculo simbiótico, estabelecido entre o aparato político e o burocrático, surgem, no século XIX, os críticos antiburocráticos, caracterizados pelo antagonismo teórico, mas unidos pela aversão à burocracia. Logo, marxistas e liberais não veem com bons olhos essa relação. Para aqueles, a burocracia em nada é compatível com um Estado capitalista, marcado por seu liberalismo e sua perfeição. Logo acreditam que o ente estatal utiliza o corpo burocrático como uma espécie de bode expiatório, pronto a assumir a responsabilidade por seus erros<sup>22</sup>.

Já os liberais defendem a entrega dos negócios estatais para as mãos leigas do povo, pois consideram a atuação dos burocratas profissionais responsável pelo intervencionismo estatal, e conseqüentemente uma ameaça ao sistema liberal e à

<sup>18</sup> MOTTA, Fernando C. Prestes. *O que é burocracia*. 16. ed. São Paulo: Brasiliense, 2000, p. 15-16.

<sup>19</sup> OLIVEIRA, Antônio. Burocratas da linha de frente: executores e fazedores das políticas públicas. *Rev. Adm. Pública* v. 46, n. 6. Rio de Janeiro, dez. 2012, p. 1.553. Disponível em: [http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S0034-76122012000600007&lng=en&nrm=iso](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-76122012000600007&lng=en&nrm=iso). Acesso em: 07 ago. 2022.

<sup>20</sup> TENÓRIO, F. G. Weber e a burocracia. *Revista do Serviço Público* v. 38, n. 4, 19 jul. 2017, p. 87.

<sup>21</sup> ABRUCIO, Fernando Luiz; LOUREIRO, Maria Rita. Burocracia e ordem democrática: desafios contemporâneos e experiência brasileira. In: PIRES, Roberto; LOTT, Gabriela; OLIVEIRA, Vanessa Elias de (org.). *Burocracia e políticas públicas no Brasil: interseções analíticas*. Brasília: Ipea: Enap, 2018, p. 41. Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/8560>. Acesso em: 07 ago. 2022.

<sup>22</sup> TENÓRIO, F. G. Weber e a burocracia. *Revista do Serviço Público* v. 38, n. 4, 19 jul. 2017, p. 83.

sociedade civil<sup>23</sup>. A despeito das críticas aqui apresentadas, Weber mantém uma postura positiva e confiante, chegando a prescrever o que considera ser um antídoto a esse mal – a adoção de mecanismos de *checks and balances* – como forma de impeli-los a obter melhores desempenhos, e também a melhor atender os anseios da população<sup>24</sup>.

## 2. A administração burocrática pública brasileira e seus princípios basilares

No Brasil, as Forças Armadas e o Itamaraty são consideradas as primeiras espécies burocráticas weberianas nacionais, pautadas pela adoção de processos seletivos caracterizados pela valorização da especialização de seus servidores<sup>25</sup>. A utilização dessas práticas burocráticas acabou por influenciar na manutenção da integridade territorial e política do país, em que os militares foram os responsáveis pela luta contra a oligarquia nacional, enquanto profissionais burocratas como os diplomatas, criaram em 1930, o Departamento Administrativo do Serviço Público – DASP<sup>26</sup>. “A criação do DASP representou não apenas a primeira reforma administrativa do país, com a implantação da administração pública burocrática, mas também a afirmação dos princípios centralizadores e hierárquicos da burocracia clássica.”<sup>27</sup>

O segundo marco burocrático na história nacional ocorreu durante a década de 60. Naquela época, os militares modificaram a constituição e promoveram uma ampla reforma administrativa, culminando no Decreto-lei n. 200/1967, e em uma maior flexibilização de suas agências burocráticas descentralizadas<sup>28</sup>. No en-

<sup>23</sup> TENÓRIO, F. G. Weber e a burocracia. *Revista do Serviço Público* v. 38, n. 4, 19 jul. 2017, p. 81.

<sup>24</sup> ABRUCIO, Fernando Luiz; LOUREIRO, Maria Rita. Burocracia e ordem democrática: desafios contemporâneos e experiência brasileira. In: PIRES, Roberto; LOTTA, Gabriela; OLIVEIRA, Vanessa Elias de (org.). *Burocracia e políticas públicas no Brasil: interseções analíticas*. Brasília: Ipea: Enap, 2018, p. 51. Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/8560>. Acesso em: 07 ago. 2022.

<sup>25</sup> ABRUCIO, Fernando Luiz; LOUREIRO, Maria Rita. Burocracia e ordem democrática: desafios contemporâneos e experiência brasileira. In: PIRES, Roberto; LOTTA, Gabriela; OLIVEIRA, Vanessa Elias de (org.). *Burocracia e políticas públicas no Brasil: interseções analíticas*. Brasília: Ipea: Enap, 2018, p. 41. Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/8560>. Acesso em: 07 ago. 2022.

<sup>26</sup> ABRUCIO, Fernando Luiz; LOUREIRO, Maria Rita. Burocracia e ordem democrática: desafios contemporâneos e experiência brasileira. In: PIRES, Roberto; LOTTA, Gabriela; OLIVEIRA, Vanessa Elias de (org.). *Burocracia e políticas públicas no Brasil: interseções analíticas*. Brasília: Ipea: Enap, 2018, p. 41. Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/8560>. Acesso em: 07 ago. 2022.

<sup>27</sup> BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. Da administração pública burocrática à gerencial. *Revista do Serviço Público* ano 47, v. 120, n. 1, jan. 1996, p. 07-40. Disponível em: <http://repositorio.enap.gov.br/handle/1/1734>. Acesso em: 07 ago. 2022.

<sup>28</sup> ABRUCIO, Fernando Luiz; LOUREIRO, Maria Rita. Burocracia e ordem democrática: desafios contemporâneos e experiência brasileira. In: PIRES, Roberto; LOTTA, Gabriela; OLIVEIRA, Vanessa Elias de (org.). *Burocracia e políticas públicas no Brasil: interseções analíticas*. Brasília:

tanto, essas alterações não alcançaram seu objetivo, tendo sido alvo de críticas posteriores, como a da criação de um Estado dentro do Estado, que vinculado a um modelo autoritário e centralizador, não foi capaz de imprimir mudanças sociais significativas<sup>29</sup>.

Outro exemplo de burocracia no Brasil ocorreu quando Juscelino Kubitschek, enquanto presidente (1956-1961), buscou dar uma roupagem de independência da burocracia aos partidos políticos, fenômeno este chamado de Insulamento Burocrático<sup>30</sup>. Assim, foi criado o Plano de Metas, que por sua vez estipulava uma Administração Paralela, e a partir desse momento o BNDE – Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico assumiu a coordenação de programas governamentais, sendo sobreposto à estrutura administrativa existente<sup>31</sup>.

Por fim, a terceira mudança significativa ocorreu após a redemocratização promovida pela Constituição de 1988, com a crescente descentralização de políticas sociais e o fortalecimento da ligação entre o povo e a Administração Pública. A exemplo dos artigos constitucionais 37 ao 39, que estipulam a obrigatoriedade de concurso público como “único regime legal de contratação dos servidores públicos, impedindo a coexistência entre quadros contratados com base na legislação geral, aplicável também ao mercado privado e ao estatuto do servidor”<sup>32</sup>.

Pode-se inferir, portanto, que, com essas alterações nas implementações das políticas estatais, houve uma mudança programática do Estado, e que esse, por sua vez, afasta a sua atuação direta no ambiente econômico, introduzindo uma agenda para a privatização das empresas públicas<sup>33</sup>. Em contrapartida, persistiu a abordagem tecnocrática weberiana frente aos problemas enfrentados pelo país. Mas dentre todas as modificações, merece destaque aquelas impulsionadas por Bresser-Pereira – ministro da Administração Federal durante o governo de Fer-

---

Ipea: Enap, 2018, p. 44. Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/8560>. Acesso em: 07 ago. 2022.

<sup>29</sup> ABRUCIO, Fernando Luiz; LOUREIRO, Maria Rita. Burocracia e ordem democrática: desafios contemporâneos e experiência brasileira. In: PIRES, Roberto; LOTTA, Gabriela; OLIVEIRA, Vanessa Elias de (org.). *Burocracia e políticas públicas no Brasil: interseções analíticas*. Brasília: Ipea: Enap, 2018, p. 44-45. Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/8560>. Acesso em: 07 ago. 2022.

<sup>30</sup> CAVALCANTE, Pedro; LOTTA, Gabriela S.; OLIVEIRA, Vanessa Elias de. Do insulamento burocrático à governança democrática: as transformações institucionais e a burocracia no Brasil. In: PIRES *et. al.* (org.). *Burocracia e políticas públicas no Brasil: interseções analíticas*. Ipea: Enap, p. 59-83.

<sup>31</sup> BERCOVICI, Gilberto. *Constituição econômica e desenvolvimento: uma leitura a partir da Constituição de 1988*. São Paulo: PC Editorial, 2005, p. 73.

<sup>32</sup> FERNANDES, Ciro Campos Christo *et. al.* *Arranjos institucionais e a burocracia de infraestruturas: notas para uma história sobre a construção das capacidades estatais no Brasil*. Texto para discussão n. 2293, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea). Brasília, DF, 2017, p. 34.

<sup>33</sup> FERNANDES, Ciro Campos Christo *et. al.* *Arranjos institucionais e a burocracia de infraestruturas: notas para uma história sobre a construção das capacidades estatais no Brasil*. Texto para discussão n. 2293, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea). Brasília, DF, 2017, p. 36-37.



nando Henrique Cardoso. Dentre elas, a expansão do rol de princípios administrativos, com a inclusão da eficiência entre os comandos a serem observados na consecução dos deveres estatais<sup>34</sup>, e a criação de mecanismos ligados à manutenção do quadro de funcionários, viabilizando o ajuste fiscal estatal<sup>35</sup>. Deveres estes que, no entendimento de Cláudia Costin, norteiam o desenvolvimento do modelo estrutural administrativo. Assim, um Estado liberal, caracterizado pela proteção da integridade física de seus habitantes e também pela manutenção de seus contratos, possui um modelo administrativo de outra nação, pautada no bem estar-social. No primeiro Ente, tem-se órgãos e burocratas desempenhando funções junto às Forças Armadas; polícia; Judiciário e Fisco. No segundo modelo há agentes encarregados de contratações em obras públicas; na prestação de serviços educacionais e de saúde<sup>36</sup>.

Assim, o Estado brasileiro, a partir de 1995 adota forma composta por quatro setores: o primeiro, estratégico, responsável pela implementação de políticas públicas; criação legislativa, a fiscalização de seu cumprimento e o julgamento de suas transgressões – equivaleria aos Poderes Legislativo, Judiciário e Executivo. O segundo, focado na prestação de serviços não exclusivos – executados pelo Estado em conjunto com organizações não estatais e privadas, como a educação, a saúde e a cultura. O terceiro, voltado à produção de bens e serviços estratégicos, em que se tem o desenvolvimento de infraestrutura. E, por derradeiro, uma divisão incumbida da execução de atividades exclusivas, como as fiscalizações sanitária; de controle de trânsito; ambiental e tributária<sup>37</sup> – foco do presente trabalho.

A concretização de todo esse cipoal de atribuições voltadas ao atendimento dos interesses e necessidades coletivas só é possível devido ao grande número de agentes que integram os órgãos e entidades da estrutura administrativa<sup>38</sup>. Aqui, nos dizeres de Celso Antônio Bandeira de Mello, a expressão “agentes públicos” (destaque nosso) é gênero, que remete a várias outras terminologias, para designar àqueles que mantêm com o Estado relação de trabalho de cunho profissional, e em caráter de dependência<sup>39</sup>. Assim estariam formadas as repartições weberianas, compostas pelo conjunto de funcionários públicos, seus instrumentos e arquivos<sup>40</sup>.

<sup>34</sup> COSTIN, Cláudia. *Administração Pública*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010, p. 64-69.

<sup>35</sup> BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. Da administração pública burocrática à gerencial. *Revista do Serviço Público* ano 47, v. 120, n. 1, jan. 1996, p. 07-40. Disponível em: <http://repositorio.enap.gov.br/handle/1/1734>. Acesso em: 07 ago. 2022.

<sup>36</sup> COSTIN, Cláudia. *Administração Pública*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010, p. 27-28.

<sup>37</sup> COSTIN, Cláudia. *Administração Pública*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010, p. 36-37.

<sup>38</sup> PINHEIRO, José Maria. *Administração Pública*. Tomo II. 11.ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010, p. 5.

<sup>39</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 32. ed. rev. e atual. até a Emenda Constitucional 84, de 2.12.2014. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 253-255.

<sup>40</sup> WEBER, Max. *O que é burocracia?* Disponível em: [http://cfa.org.br/wp-content/uploads/2018/02/40livro\\_burocracia\\_diagramacao.pdf](http://cfa.org.br/wp-content/uploads/2018/02/40livro_burocracia_diagramacao.pdf). Acesso em: 07 ago. 2022, p. 11.

Por outras palavras, fazem-se presentes na Administração Pública brasileira os requisitos apresentados por Weber, aplicáveis à burocracia moderna, e enumerados por Ana Elisa Spaolonzi Queiroz Assis, quais sejam, os princípios da: (i) Jurisdição, responsável por delimitar a área de atuação e deveres dos agentes estatais, (ii) Hierarquia, e suas cadeias de mando e subordinação, viabilizando inclusive a interposição de recursos, (iii) Capacitação, referindo-se ao ato de treinamento/instrução dos agentes estatais<sup>41</sup>.

Organizada a máquina administrativa, inicia-se o exercício de suas competências, contudo, sua atuação merece e necessita ser controlada, dada sua hipersuficiência e histórico de desrespeito aos direitos fundamentais privados, o que ensejou a criação da Teoria dos Atos Administrativos. Sua essência teórica juridicizou as manifestações burocráticas, tornando-as espécie de ato jurídico *stricto sensu*, amparadas pelas prerrogativas, limitações e privilégios inerentes ao Estado, mas ainda passíveis de controle legal.

Organizada a máquina administrativa, inicia-se o exercício de suas competências, contudo, tal atuação encontra-se sujeita à legalidade, devendo pautar-se pela garantia aos direitos fundamentais, ensejando a criação da Teoria dos Atos Administrativos. Em essência esse aporte juridicizou as manifestações burocráticas, tornando-as espécie de ato jurídico *stricto sensu*, amparadas pelas prerrogativas, limitações e privilégios inerentes ao Estado, mas ainda passíveis de controle legal<sup>42</sup>.

Dentre os privilégios de que dispõe as declarações públicas, podemos citar as presunções de legitimidade e veracidade; imperatividade; exigibilidade; executoriedade e tipicidade. No entanto, só serão válidos os atos se presentes: sujeito competente; finalidade pública; forma prescrita em lei; motivo; objeto; conteúdo e causa. E, desde que atendidos esses pressupostos os atos serão considerados perfeitos, válidos e eficazes. Perfeito se redigido, assinado e publicado por agente competente. Válido, se em conformidade com o ordenamento jurídico e eficaz se apto a produzir efeitos independentemente de quaisquer eventos futuros<sup>43</sup>.

Embora a Teoria dos Atos Administrativos contribuía de forma significativa para a disciplina e o aperfeiçoamento das manifestações da máquina pública, ela, por si só, não é capaz de responder às demandas decorrentes da atividade administrativa. Logo, é mais um instituto inserto em um sistema maior, denominado regime jurídico administrativo, composto por princípios, regras e metodologias

---

<sup>41</sup> ASSIS, Ana Elisa Spaolonzi Queiroz. *Direito à educação e diálogo entre poderes*. 2012.259f. Tese (Doutorado em Educação) – Faculdade de Educação da Universidade Estadual de Campinas, Campinas, 2012.

<sup>42</sup> ARAGÃO, Alexandre Santos de. *Curso de direito administrativo*. 2. ed., rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 308.

<sup>43</sup> CUNHA JÚNIOR, Dirley da. *Curso de direito administrativo*. 14. ed., rev., atual. e ampl. Bahia: Juspodivm, 2015, p. 104-110.

capazes de delimitar e identificar o cabedal teórico de que faz uso o aparato burocrático estatal<sup>44</sup>.

Regras e princípios aqui devem ser entendidos segundo a concepção de Robert Alexy, logo, regra é norma cuja aplicação é total pois contém determinações específicas direcionadas ao atendimento de uma certa situação. Já os princípios são encarados como mandamentos de otimização, cuja aplicação é gradual, pois sua satisfação não atende somente a necessidades fáticas, mas também jurídicas. São consideradas pelo jusfilósofo espécies pertencentes a um só gênero, o das normas, e possuem distinção meramente qualitativa<sup>45</sup>.

Segundo lição de Hely Lopes Meirelles, o arcabouço principiológico norteador das atividades público-administrativas é formado pelos seguintes mandamentos: legalidade; moralidade; impessoalidade ou finalidade; publicidade; eficiência; razoabilidade; proporcionalidade; ampla defesa; contraditório; segurança jurídica; motivação e supremacia do interesse público. Nos ensina o autor que são eles os elementos guardiões do interesse público. Esquecê-los seria o mesmo que relegar a essência da boa gestão da *res* coletiva<sup>46</sup>.

Exposto o rol principiológico jurídico administrativo, cabe agora, em virtude do escopo do presente trabalho, tratar daqueles que exercem maior influência sobre a criação e definição das obrigações e declarações assessórias de que trata o art. 113, § 2º, do Código Tributário Nacional. Tais medidas são impostas aos sujeitos passivos da relação jurídico-tributária, em virtude do disposto nos arts. 119 e 121 do regulamento em comento<sup>47</sup>.

Vinculado à criação do Estado de Direito, o Princípio da Legalidade é elemento delimitador e legitimador das atividades administrativas estatais. Só é permitido à máquina pública atuar dentro dos limites legais, pois deve ela se ater a executar somente o que lhe é permitido. Em vista disso, condutas em dissonância com a legislação em vigor podem e devem ser corrigidas para que ilicitudes sejam eliminadas, e direitos individuais possam ser preservados<sup>48</sup>.

Por sua vez a finalidade em sua forma principiológica remete à satisfação do interesse público, sendo vedado ao servidor manifestar-se segundo disposições próprias ou de terceiros. No entanto, em determinadas circunstâncias os desejos

<sup>44</sup> MARINELA, Fernanda. *Direito administrativo*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 71.

<sup>45</sup> ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. 2. ed. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 90-91.

<sup>46</sup> MEIRELLES, Hely Lopes; BURLE FILHO, José Emmanuel Burle. *Direito administrativo brasileiro*. 42. ed. atual. até a Emenda Constitucional 90, de 15.9.2015. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 91-92.

<sup>47</sup> BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estado e Municípios, Brasília, DF, ago. 2020. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm). Acesso em: 09 ago. 2022.

<sup>48</sup> CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Manual de direito administrativo*. 31. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2017, p. 48.

públicos e privados podem coincidir, como nos casos em que ocorrem atos negociais, como nos contratos públicos. Por fim, Meirelles nos lembra que o princípio em comento deve ser utilizado segundo os ditames dispostos legalmente<sup>49</sup>.

Apontado como o mais moderno princípio dentre os enumerados, a Eficiência impõe à burocracia pública que não se limite ao cumprimento da legalidade, mas que também exerça suas atividades de forma que resultados positivos sejam alcançados. Segundo Maria Sylvia Zanella Di Pietro, esse mandamento pode ser compreendido de duas formas: a primeira ligada à atuação do agente público, imputando-lhe o dever de adotar melhores práticas na execução de suas tarefas, enquanto a segunda acepção preocupa-se com o modelo de organização, estruturação e disciplina utilizados pela Administração Pública na persecução de seus fins<sup>50</sup>.

Nos lembra Alexandre Santos Aragão que em virtude das modificações jurídicas ocorridas nas esferas pública e privada, ocasionadas pelas atividades estatais, os atos administrativos, sejam eles vinculados ou discricionários, devem ser motivados. À vista disso, a motivação deve ser encarada como princípio imprescindível ao controle das demandas da máquina pública, sofrendo publicidade suficiente ao seu posterior controle, pelas vias do devido processo legal, outra garantia do Estado Democrático de Direito<sup>51</sup>.

Considerado o pressuposto para a existência de uma sociedade estável, o princípio da supremacia do interesse público sobre o privado permite que o Estado desempenhe unilateralmente suas funções, pois encontra-se em vantagem em relação aos administrados. Em decorrência disso, surge uma desigualdade jurídica que lhe permite impor unilateralmente aos administrados, prestações positivas ou negativas, dotadas de imperatividade e executoriedade, podendo, inclusive, sob as regras da autotutela, revogá-las e anulá-las em razão de vícios<sup>52</sup>.

Sobre o princípio da razoabilidade, cabe citar o entendimento de Fernanda Marinela, no qual o mandamento exerce função delimitadora, vedando a atuação estatal despropositada e arbitrária, sob a desculpa de atendimento a lei. Assim, serão consideradas inconvenientes, ilegais e ilegítimas as decisões que se demonstrarem insensatas, desarrazoadas, incongruentes ou ilógicas, permitindo ao Poder Judiciário verificar sua compatibilidade face à Constituição, e caso constatado desrespeito a preceito fundamental, terá sua ilegalidade declarada<sup>53</sup>.

<sup>49</sup> MEIRELLES, Hely Lopes; BURLE FILHO, José Emmanuel. *Direito administrativo brasileiro*. 42. ed. atual. até a Emenda Constitucional 90, de 15.9.2015. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 97-98.

<sup>50</sup> DI PIETRO, Maria Sylvia. *Direito administrativo*. 27. ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 84.

<sup>51</sup> ARAGÃO, Alexandre Santos. *Curso de direito administrativo*. 2. ed., rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 184-185.

<sup>52</sup> CUNHA JÚNIOR, Dirley da. *Curso de direito administrativo*. 14. ed., rev., atual. e ampl. Bahia: Juspodivm, 2015, p. 35.

<sup>53</sup> MARINELA, Fernanda. *Direito administrativo*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 97-98.

Por fim, Rafael Carvalho Rezende Oliveira nos memora a origem e o estado da arte do princípio da proporcionalidade. Nascido em meio às teorias jusnaturalistas dos séculos XVII e XVIII, com o reconhecimento da existência de direitos positivos aos cidadãos que, em contrapartida, limitaram a atividade estatal. Embora seja um comando inerente ao Estado Democrático de Direito, o mandamento encontra-se disposto literalmente no art. 2º da Lei n. 9.784, de 1999, e subdivide-se em três subprincípios: adequação, necessidade ou exigibilidade e proporcionalidade em sentido estrito, os quais serão desenvolvidos com a devida propriedade no próximo tópico<sup>54</sup>.

Por todo exposto verifica-se que se fazem presentes na Administração Pública brasileira as observações realizadas por Motta quanto ao estabelecimento de um rol principiológico diretamente vinculado à execução do múnus público, e posteriormente às pessoas – comum em economias capitalistas. Nota-se também a presença da separação entre os responsáveis pelo planejamento, organização e execução das atividades estatais, bem como a divisão, classificação e agrupamento de servidores em decorrência de suas atribuições<sup>55</sup>, como ocorre por exemplo com a Receita Federal do Brasil, objeto do presente estudo.

### 3. Administração burocrática pública e assujeitamento instrumental

O Estado, no intuito de cumprir com as obrigações que lhe compete, como a garantia de direitos fundamentais, sociais e protetivos<sup>56</sup>, desenvolve diversas atividades por meio de sua Administração Pública, organizada nos moldes indicados por Weber. Dentre suas ações estão aquelas destinadas à arrecadação de valores que subsidiarão a liberdade do cidadão, representada pela livre iniciativa. Sua regulamentação encontra-se disposta no que Ricardo Lobo Torres chama de Constituição Financeira, um subsistema responsável pela disciplina da atividade pecuniária estatal<sup>57</sup>.

Por sua vez, os valores captados pelos cofres públicos são denominados receita, sendo classificados segundo sua regularidade ou periodicidade – receitas ordinárias e extraordinárias –, em virtude de sua origem – originárias ou derivadas –, ou ainda em razão de sua inclusão ou exclusão na legislação orçamentária – receita orçamentária ou extraorçamentária<sup>58</sup>. Contudo, nos debruçaremos sobre a categorização acerca de sua origem, especificamente as entradas derivadas.

<sup>54</sup> OLIVEIRA, Rafael Carvalho Rezende. *Curso de direito administrativo*. 6. ed., rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Método, 2018, p. 86-87.

<sup>55</sup> MOTTA, Fernando C. Prestes. *O que é burocracia*. 16. ed. São Paulo: Brasiliense, 2000, p. 21.

<sup>56</sup> SILVA, Virgílio Afonso da. *A constitucionalização do direito: os direitos fundamentais nas relações entre particulares*. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 23.

<sup>57</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. V. I: constituição financeira, sistema tributário e estado fiscal. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 3.

<sup>58</sup> HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 27. ed., rev. e atual. São Paulo: Atlas.

Essa espécie é marcada pela ascensão do poder estatal sobre o patrimônio privado. Aqui, o tributo é a principal forma de arrecadação utilizada pelo Estado Moderno, que por meio de seu Poder Legislativo cria formas tributáveis e impositivos ao particular. Dessa forma, estão dispostas em nível constitucional, nos arts. 145 e 146 as espécies tributárias – impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios. Em contrapartida, localizam-se infraconstitucionalmente, na Lei n. 5.172/1966 – Código Tributário Nacional<sup>59</sup>, as normas gerais tributárias, dentre elas as regras para a tipificação da relação jurídico-tributária.

Assim, por força da ordem legal tributária surge um vínculo jurídico entre o Estado (Sujeito Ativo) e o particular (Sujeito Passivo), no qual esse é incumbido de uma série de obrigações, como a de escriturar livros e preencher formulários, ainda que inexistente tributo a pagar<sup>60</sup>. Segundo Paulo de Barros Carvalho, esse elo é dividido em duas espécies, uma, de natureza patrimonial – conhecida por obrigação tributária, e a segunda caracterizada pela existência de comportamentos positivos ou negativos, que são capazes de informar à máquina pública os elementos necessários ao conhecimento e ao controle de valores passíveis de recolhimento<sup>61</sup>.

E é com esse objetivo que a Secretaria da Receita Federal do Brasil, órgão específico e singular, vinculado ao Ministério da Economia, se responsabiliza pela administração das espécies tributárias federais. Sua missão é exercer a administração tributária e aduaneira com observação à justiça fiscal e respeito ao cidadão em benefício da sociedade. Dentre seus valores estão o respeito ao cidadão, profissionalismo e transparência. Sua visão prevê a adoção de uma postura protagonista quanto à inovação e simplificação do sistema tributário e aduaneiro, contribuindo assim para a qualidade do ambiente de negócios e para a competitividade do país<sup>62</sup>.

Sua atuação é extensa, pois ao presidir o Sistema Público de Escrituração Fiscal – Sped, adota as medidas que forem necessárias a sua implantação, como a coordenação de atividades e a compatibilização das necessidades de usuários (administrações tributárias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios). Deve também estabelecer políticas de segurança e acesso às informações armazenadas em seu banco de dados, sendo permitido aos seus usufrutuários a expedição de normas complementares atinentes ao disposto no Decreto n. 6.022, de 2007, responsável pela instituição da escrituração eletrônica<sup>63</sup>.

<sup>59</sup> ABRAHAM, Marcus. *Curso de direito financeiro*. 1. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010, p. 67-68.

<sup>60</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 509.

<sup>61</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 519.

<sup>62</sup> PETROBRAS. *Página institucional*. Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/sobre/institucional>. Acesso em: 09 ago. 2022.

<sup>63</sup> BRASIL. Decreto n. 6.022, de 22 de janeiro de 2007. Institui o Sistema Público de Escrituração

Consequentemente, a esfera privada, em especial a empresarial, está obrigada ao preenchimento e ao envio de diversos instrumentos de controle, como: o CT-e – Conhecimento de Transporte eletrônico; a ECD – Escrituração Contábil Digital; a ECF – Escrituração Contábil Fiscal; a EFD Contribuições – Escrituração Fiscal Digital utilizada para o registro das operações sujeitas à incidência de PIS/Pasep e Cofins, em seus regimes cumulativo e não cumulativo; a EFD ICMS IPI – Escrituração Fiscal Digital formada a partir da união de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos Fiscos federais e estaduais<sup>64</sup>.

A EFD-Reinf – Escrituração Fiscal Digital de Retenções e Outras Informações Fiscais; a e-Financeira – um conjunto de arquivos digitais destinado a informar às operações de interesse da Secretaria da Receita Federal; o eSocial – Sistema de Escrituração Digital das Obrigações Fiscais, Previdenciárias e Trabalhistas, destinado a informar ao governo dados relativos aos trabalhadores, como o recolhimento de contribuições previdenciárias, folha de pagamento, comunicações de acidente de trabalho, aviso prévio, escriturações fiscais e informações sobre o FGTS<sup>65</sup>.

O MDF-e – Manifesto Eletrônico de Documentos Fiscais viabiliza o cruzamento de documentos fiscais transportados na unidade de carga utilizada pelo contribuintes; a NFC-e – Nota Fiscal de Consumidor Eletrônica – documento digital emitido com o intuito de documentar as operações comerciais de venda; a NF-e – Nota Fiscal Eletrônica, é voltada para a integração do processo de controle fiscal entre as Administrações Fazendárias; a NFS-e – Nota Fiscal de Serviços Eletrônica visa à integração da emissão de documentos fiscais pelas Fazendas Municipais<sup>66</sup>.

Enumeradas as espécies instrumentais destacadas no sítio Sped, merece destaque a existência de rol obrigacional em apartado, a ser observado pelos contribuintes, como o Sintegra – Sistema Integrado de Informações sobre Operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços<sup>67</sup>, a DeSTDA – Declaração de Substituição Tributária, Diferencial de Alíquotas e Antecipação<sup>68</sup>, a DCTF – Declaração

---

Digital – Sped. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/Decreto/D6022.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/Decreto/D6022.htm). Acesso em: 09 ago. 2022.

<sup>64</sup> BRASIL. Sistema Público de Escrituração Digital. Disponível em: <http://sped.rfb.gov.br>. Acesso em: 09 ago. 2022.

<sup>65</sup> BRASIL. Sistema Público de Escrituração Digital. Disponível em: <http://sped.rfb.gov.br>. Acesso em: 09 ago. 2022.

<sup>66</sup> BRASIL. Sistema Público de Escrituração Digital. Disponível em: <http://sped.rfb.gov.br>. Acesso em: 09 ago. 2022.

<sup>67</sup> BRASIL. Sistema Integrado de Informações sobre Operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços. Disponível em: <http://www.sintegra.gov.br>. Acesso em: 09 ago. 2022.

<sup>68</sup> BRASIL. Confaz. Ajuste Sinief 12, de 4 de dezembro de 2015. Disponível em: [https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/2015/AJ\\_012\\_15](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/2015/AJ_012_15). Acesso em: 09 ago. 2022.

de Débitos e Créditos Tributários Federais<sup>69</sup>, sem prejuízo as diversas regras, fiscais e contábeis incluídas nas espécies já apresentadas, e em outros deveres impostos pela burocracia fazendária.

Diante desse intrincado cenário Caio Augusto Takano nos apresenta considerações sobre a relação entre a Administração Pública e a esfera privada, marcada pela crescente complexidade das interações sociais. Uma vez que as interações comunitárias passaram a ocorrer em um ambiente globalizado, o Poder Público se esmerou para instituir e impor uma série de deveres, com o intuito de manter-se adaptável, e assim prosseguir com sua busca por recursos financeiros capazes de custear as atividades estatais<sup>70</sup>.

A tensão se agrava com a inversão das obrigações legalmente atribuídas aos atores da relação jurídico-tributária. Aqui a responsabilidade pelo preenchimento e envio dos deveres instrumentais, bem como a incumbência pelo cálculo e recolhimento do tributo recaem somente sobre o contribuinte/Sujeito Passivo. Em compensação a Administração restringe-se a fiscalizar e a homologar tais atividades, fomentando o que o jurista denomina privatização da gestão tributária<sup>71</sup>.

Luís Eduardo Schoueri ao compartilhar do mesmo entendimento, nos informa que, em um dos vários estudos encomendados pela FIESP – Federação das Indústrias do Estado de São Paulo e executado pela PWC – *Price Waterhouse Coopers* constatou-se que uma mesma informação é entregue ao Fisco por 16 vezes<sup>72</sup>. Em outro estudo, encomendado pelo Banco Mundial, intitulado *Paying Taxes* [também realizado pela PWC], foi possível verificar que o tempo empregado ao atendimento dos deveres instrumentais brasileiros chega a 1.501 horas, ao passo que na Argentina aplica-se 312 horas, nos Estados Unidos 175 horas, enquanto a média mundial é de 234 horas<sup>73</sup>.

Por sua vez, a pesquisa “O peso da burocracia tributária na indústria de transformação” possibilitou a Federação determinar que o impacto da burocracia tributária suportado pela classe manufatureira é de 1,2% sobre seu faturamento, ou seja, R\$ 37,2 bilhões de reais, e que o custo de atendimento a essas obrigações

<sup>69</sup> BRASIL. Secretaria da Receita Federal do Brasil. Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/orientacao/tributaria/declaracoes-e-demonstrativos/dctf-declaracao-de-debitos-e-creditos-tributarios-federais>. Acesso em: 09 ago. 2022.

<sup>70</sup> TAKANO, Caio Augusto. *Limites aos deveres instrumentais tributários (aplicação do art. 113, § 2º do Código Tributário Nacional)*, p. 15. Disponível em: [https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-29052016-181728/publico/Caio\\_Augusto\\_Takano\\_Dissertacao.pdf](https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-29052016-181728/publico/Caio_Augusto_Takano_Dissertacao.pdf). Acesso em: 09 ago. 2022.

<sup>71</sup> TAKANO, Caio Augusto. *Limites aos deveres instrumentais tributários (aplicação do art. 113, § 2º do Código Tributário Nacional)*, p. 16. Disponível em: [https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-29052016-181728/publico/Caio\\_Augusto\\_Takano\\_Dissertacao.pdf](https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-29052016-181728/publico/Caio_Augusto_Takano_Dissertacao.pdf). Acesso em: 09 ago. 2022.

<sup>72</sup> INSTITUTO MILLENIUM. *Página institucional*. Luís Eduardo Schoueri: “só uma coisa dói mais que pagar imposto”. Disponível em: <https://www.institutomillennium.org.br/autor/luis-shoueri/>. Acesso em: 09 ago. 2022.

<sup>73</sup> PRICE WATERHOUSE COOPERS. *Paying taxes*. Disponível em: <https://www.pwc.com/gx/en/services/tax/publications/paying-taxes-2020/explorer-tool.html>. Acesso em: 09 ago. 2022.



aumenta em 2,6% o preço de seus produtos. No entanto, são as pequenas empresas que mais sofrem com as imposições burocrático-tributárias, desembolsando cerca de 3,13% de seus resultados – R\$ 10,4 bilhões, enquanto as de médio porte perdem 1,64% – 7,36 bilhões e as de grande porte apenas 0,83% – 19,74 bilhões<sup>74</sup>.

Em vista disso, Schoueri ratifica os efeitos deletérios da imposição das obrigações públicas à esfera privada – privatização da gestão tributária –, e os complementa, no momento em que cita à ofensa ao Princípio da Capacidade Contributiva, decorrente da apertada situação pela qual passam as pequenas empresas. Em outras palavras, quando são exigidas, sem distinções, as mesmas obrigações, de Sujeitos Passivos em situação econômica dissemelhante, não se respeita as particularidades de uma parte deles, o que lhes causa excessiva onerosidade e lhes furta o direito a um tratamento que compense sua hipossuficiência<sup>75</sup>.

Todavia, os deveres instrumentais impostos pelo Fisco carecem de interesse jurídico, pois compreendem o recolhimento de dados que já se encontram em sua posse, no banco de dados do Sistema Público de Escrituração Digital. Atualmente são as Administrações Tributárias as responsáveis pela emissão de documentos fiscais como o CT-e; NFC-e; NF-e e MDF-e, os quais devem ser reapresentados posteriormente pelos contribuintes, na forma de declarações mensais ou trimestrais<sup>76</sup>.

Com isso verifica-se o caráter antagônico da burocracia, que embora tenha se empenhado para alcançar a eficiência técnica, não consegue evitar que esta se degenera com o tempo, propiciando o surgimento de rotinas disfuncionais e ineficientes. Nelas, os meios utilizados não consideram a forma mais adequada para o alcance de um determinado fim, o que oportuna o rompimento com a racionalidade weberiana, em que a lógica se faz presente quando definido claramente o objetivo a ser alcançado<sup>77</sup>.

Schoueri também nos alerta sobre a ausência de racionalidade nas obrigações instrumentais impostas pela burocracia tributária, e assegura que, se fossem submetidas ao teste da adequação, da necessidade e da proporcionalidade em sentido estrito não seriam aprovadas. Isso se deve ao fato de que as obrigações devem ser adequadas ao fim a que se destinam. Se adequadas, devem ser necessárias, impondo ao Sujeito Passivo o menor ônus possível. Por derradeiro, será

<sup>74</sup> Fiesp. *O peso da burocracia tributária na indústria de transformação* versão 2018. Disponível em: <https://www.joserobertoafonso.com.br/attachment/197773>. Acesso em: 09 ago. 2022.

<sup>75</sup> INSTITUTO MILLENIUM. *Página institucional*. Luís Eduardo Schoueri: “só uma coisa dói mais que pagar imposto”. Disponível em: <https://www.institutomillennium.org.br/author/luis-shoueri/>. Acesso em: 09 ago. 2022.

<sup>76</sup> INSTITUTO MILLENIUM. *Página institucional*. Luís Eduardo Schoueri: “só uma coisa dói mais que pagar imposto”. Disponível em: <https://www.institutomillennium.org.br/author/luis-shoueri/>. Acesso em: 09 ago. 2022.

<sup>77</sup> TENÓRIO, F. G. Weber e a burocracia. *Revista do Serviço Público* v. 38, n. 4, 19 jul. 2017, p. 85-87.

proporcional se seus benefícios forem superiores à restrição que causará aos direitos fundamentais privados<sup>78</sup>.

Por fim, Abrucio e Loureiro nos trazem importante lição acerca da burocracia, ao afirmar que ela traz consigo a racionalização das organizações contemporâneas, preparando-as para atingir seus objetivos da melhor forma. No entanto, nos memoram as preocupações de Weber quanto à inevitável burocratização estatal e ao perigo de sua autonomia funcional, que poderia vir a enclausurar-se na defesa de seus próprios interesses, ainda que inicialmente pretendesse despatriomonalizar o poder estatal em função do interesse público<sup>79</sup>.

### Considerações finais

Ante o exposto foi possível verificar a presença de uma intensa ligação entre a burocracia e a estrutura social, em diversos países e em diferentes momentos da história. Embora se tenha notícia de seu surgimento – China antiga –, não existem expectativas em relação ao seu desaparecimento. Pelo contrário, com o passar dos séculos ela se manteve firme e se adaptou, fazendo-se presente e necessária em toda sociedade contemporânea, como Weber havia previsto.

Por sua vez, os estudos weberianos se mostraram suficientemente capazes de responder a muitas das questões expostas no trabalho, como a delimitação dos pressupostos necessários a sua instauração social. E também a consequente profissionalização e hierarquização, fruto de uma racionalidade que ainda se faz presente, e se manifesta na Teoria dos Atos Administrativos e no rol principiológico a ser considerado pela burocracia pública, na perseguição de seus objetivos institucionais.

Acrescente-se aqui o antagonismo do fenômeno burocrático, que, mesmo buscando práticas mais eficientes, não consegue impedir que essas venham a se deteriorar, e conseqüentemente alimente rotinas ineficientes, como as adotadas pela Administração Fazendária. Em suma, os deveres instrumentais por ela impostos têm contribuído para o prejuízo do ambiente de negócios nacional, elevando seu custo de conformidade tributária e o desrespeito aos direitos fundamentais de seus administrados.

Por fim, concluímos que os estudos do fenômeno burocrático não se restringem mais a questões meramente corporativas, mas também abarca temas de interesse social, dada a relação simbiótica estabelecida entre a sociedade e a burocracia.

<sup>78</sup> INSTITUTO MILLENIUM. *Página institucional*. Luís Eduardo Schoueri: “só uma coisa dói mais que pagar imposto”. Disponível em: <https://www.institutomillennium.org.br/autor/luis-shoueri>. Acesso em: 09 ago. 2022.

<sup>79</sup> ABRUCIO, Fernando Luiz; LOUREIRO, Maria Rita. Burocracia e ordem democrática: desafios contemporâneos e experiência brasileira. In: PIRES, Roberto; LOTTA, Gabriela; OLIVEIRA, Vanessa Elias de (org.). *Burocracia e políticas públicas no Brasil: interseções analíticas*. Brasília: Ipea: Enap, 2018, p. 27. Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/8560>. Acesso em: 09 ago. 2022.

cia, seja ela pública ou privada. Nesse sentido, a leitura de clássicos como Max Weber ainda se faz necessária e proveitosa, considerada sua densidade teórica atualíssima. Por conseguinte, verificamos que em sociedades complexas como as atuais, avanços burocráticos só se farão presentes se considerados o respeito aos direitos fundamentais durante o planejamento e a execução dos deveres estatais.

## **Bibliografia**

- ABRAHAM, Marcus. *Curso de direito financeiro*. 1. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.
- ABRUCIO, Fernando Luiz; LOUREIRO, Maria Rita. Burocracia e ordem democrática: desafios contemporâneos e experiência brasileira. In: PIRES, Roberto; LOTTA, Gabriela; OLIVEIRA, Vanessa Elias de (org.). *Burocracia e políticas públicas no Brasil: interseções analíticas*. Brasília: Ipea: Enap, 2018. Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/8560>. Acesso em: 07 ago. 2022.
- ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. 2. ed. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2015.
- ARAGÃO, Alexandre Santos de. *Curso de direito administrativo*. 2. ed., rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2013.
- ASSIS, Ana Elisa Spaoloni Queiroz. *Direito à educação e diálogo entre poderes*. 2012.259f. Tese (Doutorado em Educação) – Faculdade de Educação da Universidade Estadual de Campinas, Campinas, 2012.
- BRASIL. Confaz. Ajuste Sinief 12, de 4 de dezembro de 2015. Disponível em: [https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/2015/AJ\\_012\\_15](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/2015/AJ_012_15). Acesso em: 09 ago. 2022.
- BRASIL. Decreto n. 6.022, de 22 de janeiro de 2007. Institui o Sistema Público de Escrituração Digital – Sped. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/Decreto/D6022.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/Decreto/D6022.htm). Acesso em: 09 ago. 2022.
- BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estado e Municípios, Brasília, DF. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm). Acesso em: 09 ago. 2022.
- BRASIL. Secretaria da Receita Federal do Brasil. Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/orientacao/tributaria/declaracoes-e-demonstrativos/dctf-declaracao-de-debitos-e-creditos-tributarios-federais>. Acesso em: 09 ago. 2022.
- BRASIL. Sistema Integrado de Informações sobre Operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços. Disponível em: <http://www.sintegra.gov.br>. Acesso em: 09 ago. 2022.
- BRASIL. Sistema Público de Escrituração Digital. Disponível em: <http://sped.rfb.gov.br>. Acesso em: 09 ago. 2022.
- BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. Da administração pública burocrática à gerencial. *Revista do Serviço Público* ano 47, v. 120, n. 1, jan. 1996. Disponível em: <http://repositorio.enap.gov.br/handle/1/1734>. Acesso em: 07 ago. 2022.

- CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Manual de direito administrativo*. 31. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2017.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018.
- COSTIN, Cláudia. *Administração Pública*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.
- CUNHA JÚNIOR, Dirley da Cunha. *Curso de direito administrativo*. 14. ed., rev., atual. e ampl. Bahia: Juspodivm, 2015.
- DI PIETRO, Maria Sylvania. *Direito administrativo*. 27. ed. São Paulo: Atlas, 2014.
- FIESP. *O peso da burocracia tributária na indústria de transformação* versão 2018. Disponível em: <https://www.joserobertoafonso.com.br/attachment/197773>. Acesso em: 09 ago. 2022.
- HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 27. ed., rev. e atual. São Paulo: Atlas.
- INSTITUTO MILLENIUM. *Página institucional*. Luís Eduardo Schoueri: “só uma coisa dói mais que pagar imposto”. Disponível em: <https://www.instituto-millennium.org.br/author/luis-shoueri/>. Acesso em: 09 ago. 2022.
- MARINELA, Fernanda. *Direito administrativo*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.
- MEIRELLES, Hely Lopes; BURLE FILHO, José Emmanuel. *Direito administrativo brasileiro*. 42. ed. atual. até a Emenda Constitucional 90, de 15.9.2015. São Paulo: Malheiros, 2016.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 32. ed. rev. e atual. até a Emenda Constitucional 84, de 2.12.2014. São Paulo: Malheiros, 2014.
- MOTTA, Fernando C. Prestes. *O que é burocracia*. 16. ed. São Paulo: Brasiliense, 2000.
- OLIVEIRA, Antônio. Burocratas da linha de frente: executores e fazedores das políticas públicas. *Rev. Adm. Pública* v. 46, n. 6. Rio de Janeiro, dez. 2012. Disponível em: [http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S0034-76122012000600007&lng=en&nrm=iso](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-76122012000600007&lng=en&nrm=iso). Acesso em: 07 ago. 2022.
- OLIVEIRA, Rafael Carvalho Rezende. *Curso de direito administrativo*. 6. ed., rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Método, 2018.
- PETROBRAS. *Página institucional*. Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/sobre/institucional>. Acesso em: 09 ago. 2022.
- PINHEIRO, José Maria. *Administração Pública*. Tomo II. 11. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.
- PRICE WATERHOUSE COOPERS. Paying taxes. Disponível em: <https://www.pwc.com/gx/en/services/tax/publications/paying-taxes-2020/explorer-tool.html>. Acesso em: 09 ago. 2022.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.
- SILVA, Virgílio Afonso da. *A constitucionalização do direito: os direitos fundamentais nas relações entre particulares*. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

- TAKANO, Caio Augusto. *Limites aos deveres instrumentais tributários (aplicação do art. 113, § 2º do Código Tributário Nacional)*. Disponível em: [https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-29052016-181728/publico/Caio\\_Augusto\\_Takano\\_Dissertacao.pdf](https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-29052016-181728/publico/Caio_Augusto_Takano_Dissertacao.pdf). Acesso em: 09 ago. 2022.
- TENÓRIO, F. G. Weber e a burocracia. *Revista do Serviço Público* v. 38, n. 4, 19 jul. 2017.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Vol. I: constituição financeira, sistema tributário e estado fiscal. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.
- WEBER, Max. *O que é burocracia?* Disponível em: [http://cfa.org.br/wp-content/uploads/2018/02/40livro\\_burocracia\\_diagramacao.pdf](http://cfa.org.br/wp-content/uploads/2018/02/40livro_burocracia_diagramacao.pdf). Acesso em: 07 ago. 2022.