

DA MORALIDADE ADMINISTRATIVA E IMPLICAÇÕES NO ÂMBITO DO DIREITO TRIBUTÁRIO: BREVES CONSIDERAÇÕES

FÁBIO GUIMARÃES BENSOUSSAN

Procurador da Fazenda Nacional do Estado de Minas Gerais
Pós-graduado em Direito Público pela Universidade Gama Filho
Membro do Instituto Brasileiro de Advocacia Pública - IBAP

SUMÁRIO: 1 Introdução - 2 O princípio da moralidade administrativa no Direito Tributário - 3 A aplicabilidade dos parágrafos 5º e 6º do artigo 37 da Constituição da República em sede tributária - 4 Conclusão

I INTRODUÇÃO

De um modo geral, afirma-se que o princípio da moralidade administrativa é de conteúdo não muito preciso, em que pese o fato de ter sido expressamente defendido pela Constituição Federal de 1988, em seu art. 37, *caput*. É de se observar, no entanto, que a referência expressa ao princípio da moralidade, apartado do princípio da legalidade, demonstra a autonomia alcançada por aquele, objeto do presente estudo.

Na clássica lição de Meirelles (1998, p. 87), a moralidade do ato administrativo juntamente à sua legalidade e finalidade constituem pressupostos de validade sem os quais toda e qualquer atividade pública será ilegítima.

Trata-se, a toda evidência, de uma moral jurídica e não, simplesmente, de uma moral comum. Aquela deve ser entendida como o conjunto de regras de conduta tiradas da disciplina interior da administração, nos dizeres clássicos de Hauriou.¹ É composta de regras de boa administração, pelo conjunto de regras finais e disciplinares suscitadas não apenas pela distinção entre o *bonum* e o *malum* mas também e, fundamentalmente, pela idéia geral de administração e de função administrativa.

Conforme lição da ilustre professora titular de Direito Administrativo da Universidade de São Paulo, Di Pietro (1994, p. 69), a imoralidade administrativa surgiu e se desenvolveu a partir da idéia de desvio de poder, nas hipóteses em que a administração pública se utilizaria de meios lícitos para atingir finalidades metajurídicas irregulares. Resta evidente sua íntima ligação com o princípio da finalidade e, conseqüentemente, com o princípio da legalidade.

¹ HAURIUO, Maurice (apud MEIRELLES, 1998, p. 86-87)

Ainda de acordo com os ensinamentos da citada jurista, foi com o objetivo de submeter ao exame judicial a moralidade administrativa que se passou a encarar a hipótese de desvio de poder como ilegalidade, sujeita, pois, ao controle judicial.

A noção de moralidade administrativa como vinculada à idéia de desvio de poder fez com que ela se encontrasse, num primeiro momento, englobada pelo conceito de legalidade. A idéia não é falsa, mas incompleta. Segundo Bastos (1998, p. 79), hoje não mais se perquire a intenção do agente, mas a verificação do ato em si, objetivamente considerado. Nesse sentido, faz-se necessária a aplicação do princípio da razoabilidade. Assim, “[...] se a valorização dos motivos ou a escolha do objeto do ato enquadram-se, de algum modo, dentro da razoabilidade mesmo que, eventualmente, possa haver divergência de opinião, o ato deve ser mantido, em homenagem, também, à regra da separação de poderes.” (SARAIVA FILHO, 1998, p. 187). Não pode o magistrado fazer substituir a vontade do administrador pela sua própria, desde que aquela seja admissível como válida dentro da sociedade, ou seja, que pelos padrões do homem comum não representem qualquer absurdo em relação à moralidade.²

No entender de Machado (1998, p. 63), “[...] a moralidade está implícita na legalidade.” No entanto, sua classificação como princípio autônomo teria o grande mérito de afastar aquelas interpretações formalistas, desprovidas de qualquer valoração do conteúdo e dos fins da norma. Muitos interpretam a lei como mera expressão formal, de modo que a legalidade estaria observada mesmo nos casos em que se respeitou apenas o seu sentido literal, esquecendo-se de seu verdadeiro alcance.

Interessante, nesse sentido, o posicionamento de alguns autores, entre os quais Saraiva Filho (1998, p. 186), para quem não mais importa, desde o advento da atual Constituição, indagar se o ato é vinculado ou discricionário, ou se, em relação a este último, ocorreu desvio de finalidade ou outro vício. Havendo afronta à moralidade, o ato é nulo, por contrariar princípio constitucional.

Neste momento, é importante explicitar o fato de não ser o princípio ora em discussão algo inédito no sistema jurídico brasileiro, uma vez que, antes mesmo da atual Constituição, já se encontrava consagrado. Já havia, inclusive, instrumento à disposição de todo cidadão – a ação popular, regulada pela Lei nº 4.717, de 29.06.1965 – para que a moralidade administrativa pudesse ser exigida. No âmbito da ação popular, é cabível a anulação do ato administrativo pela só infringência do referido princípio.

Enfim, cabe ressaltar o fato de que o princípio em estudo encontra-se

² DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella (apud SARAIVA FILHO, 1998, p. 88).

consagrado em diversos dispositivos do ordenamento jurídico brasileiro. O mesmo art. 37 da CF/88, em seu § 4º, estatui que os atos de improbidade, nos escalões governamentais e administrativos, importarão na suspensão dos direitos políticos, na perda da função pública, na indisponibilidade dos bens e no ressarcimento ao erário, além da ação penal cabível.

O art. 85, V, da CF/88 determina que atentar contra a probidade administrativa é uma das hipóteses de crime de responsabilidade do Presidente da República, conforme o art. 9º da Lei nº 1.079, de 10.04.1950, fato que enseja o processo de *impeachment* e que, por força do art. 52, I, da CF/88, alcança ainda os Ministros de Estado nos crimes da mesma natureza conexos com aqueles.

A Lei nº 8.112, de 11.12.1990, que estabeleceu o Estatuto dos Servidores Públicos Civis da União, prevê várias hipóteses no que tange às vedações a que estão sujeitos os servidores, bem como deveres impostos aos agentes públicos em geral. O Decreto nº 1.171, de 22.06.1994, que aprovou o Código de Ética Profissional do Servidor Público Civil da União, reafirmou o princípio, estabelecendo, expressamente, que o servidor jamais poderá desprezar o elemento ético de sua conduta, devendo decidir não apenas entre o legal e o ilegal, o justo e o injusto, mas principalmente entre o honesto e o desonesto, consoante as regras contidas no art. 37, *caput*, e § 4º, da CF/88 (MEIRELLES, 1998, p. 88).

A título de ilustração, cabe ressaltar o fato de ter a Constituição do Estado de Minas Gerais consagrado, em seu art. 13, os princípios da legalidade, moralidade e razoabilidade, entre outros, demonstrando inequivocamente sua atualidade, porquanto, como já foi anteriormente abordado, a moralidade cada vez mais adquire autonomia em relação ao princípio da legalidade. E mais: moralidade e razoabilidade são apuradas em face dos dados objetivos de cada caso concreto.

2 O PRINCÍPIO DA MORALIDADE ADMINISTRATIVA NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Prosseguindo a exemplificação das hipóteses consagradas pelo ordenamento jurídico brasileiro no que diz respeito ao princípio da moralidade administrativa, há ainda importantes dispositivos especificamente relacionados ao Direito Tributário. O próprio Código Tributário Nacional – CTN, em seu art. 108, VI e § 2º, prevê que, na ausência da disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará, também, a equidade, desde que a mesma não resulte, obviamente, na dispensa do paga-

mento do tributo devido, uma vez que a administração não dispõe da coisa pública, competindo-lhe, apenas e tão-somente, curá-la.

Basicamente, a questão poderia ser resumida na afirmativa segundo a qual *administrar* é a atividade daquele que não é senhor absoluto da coisa que administra.³ O administrador nada mais é do que um curador, agindo em estrita conformidade com o disposto na lei. Não ocorre, desta forma, a livre entrega do interesse público à livre disposição do administrador. Esta disponibilidade pertence exclusivamente ao Estado, que o faz por meio de deliberações legislativas.

A administração é uma mera executora de tais atos, o que vale dizer que as pessoas administrativas não possuem disponibilidade sobre os interesses públicos, que foram simplesmente confiados à sua guarda e realização. O correto entendimento desse fato é de capital importância para a compreensão da atividade de seus órgãos e agentes. Nas palavras de Mello (1996, p. 31):

[...] A indisponibilidade dos interesses públicos significa que sendo interesses qualificados como próprios da coletividade – internos ao setor público – não se encontram à livre disposição de quem quer que seja, por inapropriáveis. O próprio órgão administrativo que os representa não tem disponibilidade sobre eles, no sentido de que lhe incumbe apenas curá-los – o que também é um dever – na estrita conformidade com o que dispuser a *intentio legis*.

Sendo a administração mero instrumento, tem sua atuação subordinada à lei. Sua atuação está adstrita a uma finalidade, a um dever, e não a uma vontade. Ela apenas cumpre a vontade da lei, ainda que esteja atuando de forma discricionária.

Em síntese, pode-se afirmar que o administrador da coisa pública carece inteiramente de liberdade. Segundo Malerbi (1998, p. 57) “[...] A moralidade administrativa é princípio desdobrado da confiança que o povo depositou no poder e na legitimidade da atividade administrativa em relação à gestão da coisa pública [...]”, o que significa que toda atuação estatal deve buscar a dimensão ética, sem a qual não se poderá afirmar estar atendida a legalidade.

Na lição de Meirelles (1998, p. 85), enquanto na administração particular é lícito fazer tudo aquilo que a lei não proíbe, na administração pública só é permitido fazer aquilo que a lei expressamente permite. Não há, portanto,

³ CIRNE LIMA, Rui (apud MELLO, 1996, p. 31)

vontade ou liberdade pessoal. Não cabe ao servidor da Administração Fazendária perdoar uma dívida tributária pelo simples pedido feito pelo contribuinte. A ele compete apurá-la em todos os sentidos, estando obrigado a cobrá-la, se efetivamente existir, ou não, no caso de, após a autotutela e o controle interno da legalidade do ato, constatar que ela não existe. Mas não será o servidor aquele com atribuição de isentar o devedor, e sim o legislador, uma vez que o art. 176 do CTN é por demais claro nesse sentido.

O funcionário público investido de função decisória sabe, de antemão, da imparcialidade que se lhe impõe como de capital influência na sua decisão no processo administrativo.

Saraiva Filho (1998, p. 189-190), no mencionado estudo, enumera uma série de preceitos nos quais estaria consagrada a idéia da moralidade administrativa. Como exemplo, o art. 2º do Decreto nº 1.601, de 23.08.1995, que autoriza o Procurador-Geral da Fazenda Nacional a declarar, mediante parecer aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, as matérias em relação às quais é de ser dispensada a apresentação de recursos, em face de reiterada e uniforme manifestação jurisprudencial e decisões definitivas do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça, em suas respectivas áreas de competência.

3 A APLICABILIDADE DOS PARÁGRAFOS 5º E 6º DO ARTIGO 37 DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA EM SEDE TRIBUTÁRIA

Algumas questões importantes devem ser examinadas na análise dos efeitos do referido princípio da moralidade no âmbito do Direito Tributário. Os §§ 5º e 6º do art. 37 da CF/88 devem ser vistos com redobrado cuidado.

Não pode a administração responsabilizar o agente subordinado por prejuízos sofridos em função do seu ato, nem ajuizar ação de regresso, se o referido ato decorreu do cumprimento de ordens superiores não manifestamente ilegais ou inconstitucionais, conforme dispõe o art. 116, IV, da Lei nº 8.112, de 11.12.1990, c/c art. 122, *caput*. Ora, se há discussão, no meio jurídico, acerca da constitucionalidade ou não de determinada lei tributária, não pode o agente fiscal, desobedecendo a ordens superiores, negar aplicação à referida norma sem a devida e imprescindível autorização.

Esse é o posicionamento, entre outros, de Saraiva Filho (1998, p. 190), que exclui do âmbito dos agentes fiscais subordinados aqueles que desempenhem atividades dotadas de autonomia, como os participantes de tribunais administrativos fiscais. O mesmo autor, no entanto, argumenta que, mesmo no caso das autoridades políticas ou dos agentes administrativos de maior hierarquia, há que se ressaltar o fato de que dificilmente o ato que causou o prejuízo

terá decorrido, unicamente, da tomada de um critério jurídico equivocado, pela ausência de dolo e culpa.

Significa dizer, em outras palavras, que, enquanto a administração tiver possibilidade de demandar validamente, não será possível responsabilizar patrimonialmente o Estado, sob pena de se inibir a atividade regular e vinculada de seus agentes. Para Bastos (1994, p. 37), seria de bom-tom que, diante da constatação segundo a qual a afronta à moralidade administrativa pode causar responsabilidades muito sérias ao agente administrativo, fosse editada uma norma que estabelecesse critérios mínimos pelos quais se pudesse identificar quando se está diante de uma regra integradora da moralidade administrativa.

Esse posicionamento é mais cauteloso, pois resta evidente que o agente da Administração Fazendária não pode responder pelo simples fato de ter o erário prejuízo em razão de uma conduta sua.

Assim, os §§ 5º e 6º do art. 37 da Constituição seriam aplicáveis nas demandas tributárias, desde que restasse caracterizado o dano causado por ato ilícito do agente público, cuja responsabilidade funcional haveria de ser averiguada mediante a constatação da presença de culpa ou dolo, bem como da cadeia hierárquica.

Especificamente no que diz respeito ao sigilo fiscal, há que se ressaltarem as inúmeras possibilidades em que o fornecimento de documentos e informações não caracteriza violação ao princípio da moralidade administrativa, como, por exemplo, as hipóteses de requisição regular da autoridade judiciária, do Ministério Público, bem como em virtude da mútua assistência que as Fazendas Públicas devem prestar umas às outras, com a finalidade (outro termo-chave neste estudo) da fiscalização dos respectivos tributos.

4 CONCLUSÃO

Percebe-se, a toda evidência, que a moralidade e a probidade administrativas são princípios de conteúdo inespecífico, que não podem ser explicitados exhaustivamente. Nos dizeres de Silva (1992, p. 571), a probidade administrativa é uma forma de moralidade, consistindo no fato de o funcionário servir à administração com honestidade, no exercício das suas funções, sem usar os poderes ou facilidades delas decorrentes em proveito próprio ou de outrem a quem queira favorecer. Logo, seria a improbidade uma imoralidade qualificada pelo dano ao erário e correspondente vantagem ao ímprobo ou a outrem.

Por outro lado e, principalmente, após sua consagração expressa na Constituição da República, é de se observar como a moralidade veio conferir, juntamente à finalidade, à razoabilidade e à proporcionalidade, novo conteúdo

ao princípio da legalidade, a partir do qual todos se desenvolveram ao longo do último século.

Como não poderia deixar de ser, a atuação da Administração Fazendária deverá estar em conformidade com o princípio aqui analisado, sendo esse o entendimento unânime da doutrina e da jurisprudência, o que não significa, por outro lado, a possibilidade de se lhe imputar, indiscriminadamente, a responsabilidade por todo e qualquer prejuízo causado aos contribuintes, bem como seu regresso contra o servidor público. Há que se constatar a presença de elementos objetivos e concretos na conduta administrativa para se falar em inobservância ao princípio da moralidade e/ou da probidade administrativas.

Referências Bibliográficas

BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito administrativo*. São Paulo: Saraiva, 1994.

_____. O princípio da moralidade no direito tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *O princípio da moralidade no direito tributário*. 2. ed. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998. p. 79-93.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1994.

MACHADO, Hugo de Brito. O princípio da moralidade no direito tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *O princípio da moralidade no direito tributário*. 2. ed. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998. p. 62-71.

MALERBI, Diva. O princípio da moralidade no direito tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *O princípio da moralidade no direito tributário*. 2. ed. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998. p. 53-61.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *O princípio da moralidade no direito tributário*. 2. ed. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 23. ed. atual. São Paulo: Malheiros, 1998.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 8. ed.

rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 1996.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. O princípio da moralidade no direito tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *O princípio da moralidade no direito tributário*. 2. ed. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.p.183-199.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 9. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 1992.