

1 INTRODUÇÃO

O objetivo geral do artigo científico é apresentar a constitucionalidade de entidade contribuinte, munida de legitimidade extraordinária para litígios fiscais relacionados aos tributos municipais, com finalidade de proteção de direitos difusos ou coletivos de contribuintes ou por eles equiparados.

A concepção parte dos fundamentos do Estado Democrático de Direito que produzem efeito *erga omnes* sobre a legítima participação popular em matéria tributária em benefício do princípio da proteção da dignidade da pessoa humana e do mínimo existencial, nos limites da reserva do possível do Estado.

O período histórico inicial do tributo como ferramenta fiscal tem como referência o direito tributário romano. Mas a autonomia do poder de tributar do Município delinea-se através das constituições brasileiras. Portanto, fica evidenciado o aspecto multissecular e o constante exercício tributário dos entes federativos ao longo dos anos.

Hodiernamente, os tributos financiam as atividades do Estado, as ações da Administração Pública, o Estado Democrático de Direito e a manutenção do pacto social, pressupondo garantir as condições mínimas sociais contidas no texto constitucional e o desenvolvimento humanitário.

Quando essa relação do Fisco e dos contribuintes – e por eles equiparados - entra em desequilíbrio, é imediata a constatação na crise no sistema tributário e financeiro. Pois, a sintomática é a queda na arrecadação fiscal, a proliferação de execuções fiscais por inadimplemento, burlas ao pagamento e produção normativa em sentido tributário, seja com desonerações, seja com arrochos fiscalizatórios, como tivemos com a Emenda Constitucional 95 e as constantes normas que ampliam o poder fiscalizatório da Receita Federal do Brasil.

Paralelamente, tramita no Congresso Nacional, Projeto de Lei nº 2.557/2011, que, segundo seus respectivos autores, objetiva a proteção dos direitos fundamentais, garantias e obrigações do contribuinte, para tornar mais clara e equilibrada a relação entre o fisco e os cidadãos pagadores de tributos.

No capítulo IV, do referido projeto, intitulado “Sistema Federal de Defesa do Contribuinte”, nota-se um rol de 20 (vinte) órgãos compostos de representantes dos poderes públicos e entidades empresariais e de classe, para atuação na defesa dos interesses dos contribuintes sob a sigla CODECON (Conselho Federal de Defesa do Contribuinte).

I - o Congresso Nacional; **II** - a Confederação Nacional do Comércio; **III** - a

Confederação Nacional da Indústria; **IV** – a Confederação Nacional das Instituições Financeiras; **V** - a Confederação da Agricultura e Pecuária do Brasil; **VI** – a Confederação Nacional do Turismo; **VII** – a Confederação Nacional dos Transportes; **VIII** - o Serviço Nacional de Apoio às Micro e Pequenas Empresas - SEBRAE; **IX** - a Ordem dos Advogados do Brasil; **X** - o Conselho Federal de Contabilidade; **XI** – o Ministério da Fazenda; **XII** – a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional; **XIII** – o Ministério da Justiça; **XIV** – o Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão; **XV** – a Casa Civil; **XIV** – Sindicato Nacional dos Auditores Fiscais da Receita; **XV** – Ouvidoria - Geral do Ministério da Fazenda; **XVI** – Escola de Administração Fazendária; **XVII** – Corregedoria – Geral da Receita Federal do Brasil; **XVIII** – Secretaria da Receita Federal do Brasil; **XIX** – Ministério da Educação; **XX** - Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil. (Projeto de Lei nº 2.557/2011).

Não há qualquer referência específica sobre órgãos ou entidades direcionadas à proteção dos contribuintes municipais, sendo que, os artigos 1º, 2º e 3º são abrangentes:

Art. 1º Esta lei é editada para instituir o Código de Defesa do Contribuinte, regulando direitos, garantias e obrigações do contribuinte, em todo território nacional, os deveres da Administração Fazendária e dispondo sobre a criação do Sistema Nacional de Defesa do Contribuinte.

Parágrafo único. A presente norma é editada em atendimento aos princípios relativos à ordem econômica, à função social da legislação tributária e o respeito à dignidade humana, preconizados pela Constituição Federal.

Art. 2º São objetivos do presente Código:

I - promover o bom relacionamento entre o fisco e o contribuinte, baseado na cooperação, no respeito mútuo e na parceria, visando a fornecer aos entes federados os recursos necessários ao cumprimento de suas atribuições;

II - proteger o contribuinte contra o exercício abusivo do poder de fiscalizar, de lançar e de cobrar tributo instituído em lei;

III - assegurar a ampla defesa dos direitos do contribuinte no âmbito do processo administrativo-fiscal em que tiver legítimo interesse;

IV - prevenir e reparar os danos decorrentes de abuso de poder por parte do Estado na fiscalização, no lançamento e na cobrança de tributos de sua competência;

V - assegurar a adequada e eficaz prestação de serviços gratuitos de orientação aos contribuintes;

VI - assegurar a manutenção e apresentação de bens, mercadorias, livros, documentos, impressos, papéis, programas de computador ou arquivos eletrônicos a eles relativos, com base no regular exercício da fiscalização.

Art. 3º Para efeito do disposto neste Código, contribuinte é a pessoa natural ou jurídica a quem a lei determine o cumprimento de obrigação tributária.

Parágrafo único. Aplicam-se, no que couber, as disposições deste Código a qualquer pessoa, física ou jurídica, privada ou pública que, mesmo não sendo contribuinte, relacionar-se com a Administração Pública em sua atividade de fiscalização e cobrança de tributos. (Projeto de Lei nº 2.557/2011).

A Lei Orgânica do Município de Belém - promulgada em 30 de março de 1990 - reforça os direitos e deveres individuais e coletivos no artigo 6º: o Município usará de todos os meios

e recursos para tornar, imediata e plenamente efetivos, em seu território, os direitos e deveres individuais e coletivos, os direitos sociais, de nacionalidade e políticos, abrigados no Título II da Constituição Federal. Se nos direcionarmos à Seção II, da Administração Pública, artigo 14, uma prerrogativa favorável à participação popular:

A Administração pública direta, indireta, ou fundacional de qualquer dos Poderes do Município obedecerá aos princípios da publicidade, legalidade, impessoalidade, moralidade e ao preceito da participação popular no planejamento municipal e demais princípios e normas das Constituições Federal, Estadual e desta lei. (Lei Orgânica do Município de Belém).

No artigo 31, podemos identificar o reconhecimento do direito à participação das entidades para colaborarem sobre a definição das prioridades nos serviços a serem prestados pelo Poder Público.

Apesar do esforço legislativo em aprovar o Código de Defesa do Contribuinte, não há redação favorável em relação ao sistema tributário de arrecadação, fiscalização e instituição de leis que vislubrem os tributos municipais.

É escassa a movimentação política em prol da defesa dos direitos difusos e coletivos em matéria tributária, pois existe um recuo muito nítido da própria jurisprudência, pois é capaz de alegar a ilegitimidade do Ministério Público para questionar referidas matérias, conforme recurso extraordinário com agravo n. 694294, analisado pelo Supremo Tribunal Federal.

Por meio de deliberação no plenário virtual, reafirma, que o Ministério Público não tem legitimidade processual para requerer, por meio de ação civil pública, pretensão de natureza tributária em defesa dos contribuintes.

O objeto do recurso era a cobrança inconstitucional de taxa de iluminação pública e solicitava o reconhecimento incidental da inconstitucionalidade das Leis Municipais 1.146/2001 e 998/1997, por afronta ao artigo 145, inciso II e parágrafo 2º, da Constituição Federal.

O Ministério Público sustentou que a ação civil pública destina-se a ser um dos mais importantes instrumentos de defesa de interesses difusos e coletivos, principalmente porque a ordem jurídica está evoluindo no sentido de buscar, por meio de ações coletivas, a solução para os conflitos de massa.

Apesar da Corte ter se posicionado no sentido de que falece ao Ministério Público legitimidade ativa *ad causam* para deduzir em juízo pretensão de natureza tributária em defesa dos contribuintes, reconhece a repercussão geral do tema, por compreender que ultrapassa os interesses subjetivos da causa fazendo-nos entender que o tema ainda não está pacificado.

Outro precedente paradigmático nas questões de direitos fundamentais dos contribuintes foi a possibilidade de criação do Imposto Provisório de Movimentação Financeira (IPMF), e que o Supremo resguardou a supremacia constitucional evitando a criação de um tributo completamente desfigurado, conforme farta análise doutrinária disponível para consulta.

Citamos ainda, com mais detalhamento, a manifestação do Supremo Tribunal Federal em Agravo de Instrumento (AI 382298 AGR-ED/RS. Emb. Decl. no AgReg. no Agravo de Instrumento. Rel. Min. Gilmar Mendes. Julgamento: 27/02/2007. Órgão Julgador: Segunda Turma) que nega a possibilidade de associação defender os contribuintes por meio de ação civil pública, uma vez que não se tratava de relação de consumo, devendo ser ainda assim aplicada como analogia a qualidade dos interesses relacionados aos contribuintes, sem qualquer intensão de equiparar os sujeitos.

E nesse embate, temos um contribuinte solitário, vulnerável, que não pode se associar para atuar em juízo com mais representatividade. Para questionar esta negativa, opta-se por começar com o aprimoramento pelo município, com o fito de alçarmos um contrapeso legítimo ao poder de tributar municipal.

O estudo se utilizou do método dedutivo com levantamento bibliográfico reconhecido pela comunidade jurídica e de documentos públicos disponibilizados pelos portais de transparência dos órgãos públicos municipais.

2 NEOCONSTITUCIONALISMO, *ACCOUNTABILITY* MUNICIPAL, HERMENÊUTICA CONTEMPORÂNEA PARA A DEFESA COLETIVA E JUSTIÇA TRIBUTÁRIA

A superioridade da Constituição ou a subordinação de todos, inclusive dos Poderes, aos mecanismos jurisdicionais de controle de constitucionalidade, deriva do povo sob valores democráticos contemporâneos. O neoconstitucionalismo assenta no reconhecimento do conteúdo prescritivo dos princípios fundamentais (BONAVIDES, 2013). O solipsismo, autoritarismo/totalitarismo não faz mais sentido para a contemporaneidade (LENIO, 2013).

Busca-se a neutralização da objeção democrática ao Estado constitucional com a observação da materialização da Constituição de postulados ético-morais que ganham com a vinculatividade jurídica (MENDES, 2014), permitindo um amplo campo de defesa dos direitos fundamentais.

A doutrina, como dentre tantos e como importante expoente, (CANOTILHO, 2013) nos

incita a refletir também sobre “os métodos do achamento político”, pois “abandonar os labores de um século é trair aqueles que viveram antes de nós, assim como as gerações do futuro.” Traçar a ponte que servirá de passagem para a outra margem, é um trabalho dedicado à reflexão do homem enquanto ser transcendente na qualidade de cidadão.

O repto dos pensadores do Brasil encontra algumas ressonâncias no pensamento constitucional brasileiro contemporâneo. A primeira e decisiva expressão de uma nova materialidade constitucional detecta-se nos autores que acompanharam de perto a feitura do novo texto constitucional (José Afonso da Silva, Paulo Bonavides, Carlo Roberto de Siqueira Freire, Dalmo de Abreu Dallari) e acentuaram o processo constituinte como verdadeiro caminho de experiência popular (J. Afonso da Silva).

O neoconstitucionalismo apropria-se de temas que sempre estiveram na agenda do movimento constitucionalista, tais como: Estado de Direito Democrático, república, cidadania, dignidade da pessoa humana, separação de Poderes, voto direto, periódico, universal e secreto, incorporando novas pulsões dinâmicas da participação política e da justiça social por meio de processos por lei controlados.

Neste contexto, o neoconstitucionalismo inicial ergueu o documento de 1988 a reserva da cidadania (“constituição cidadã”, foi o mote do Presidente da Assembléia Constituinte, Ulysses Guimarães) e a reserva de justiça (O. Vilhena Vieira, A Constituição e sua reserva de justiça: um ensaio sobre os limites materiais sobre o poder de reforma, São Paulo, 1999), por nela se cristalizaram, nem sempre de forma coerente, as esperanças renovadas de justiça social (CANOTILHO, 2013).

E o método do achamento político? Existem: neoconstitucionalismo fundador ou força normativa da Constituição; neoconstitucionalismo principialista, respostas aos impasses metodológicos do positivismo dworkiniano (Ronald Dworking) e alexyano (R. Alexy) sobre a distinção de normas e princípios; neoconstitucionalismo judiciário-ativista, poder judiciário converter-se em sistema autorreferencial, fechado na cúpula e imune a quaisquer experiências de *accountability*, e, ainda, o neoconstitucionalismo democrático-deliberativo, neste contexto pode-se compreender que a mobilização cidadã e a mobilização institucional alargariam, através do processo, as funções hermenêuticas constitucionais para ser de esteira aplicação direta das jutiças fiscais locais, por exemplo.

Diante disso, por conclusão inicial, temos que a democracia é estruturada pela participação coletiva e transparência como requisitos naturais de sua existência. Não debater constitucionalmente sobre essas entidades, seja em esfera municipal, estadual ou federal, é

violar a livre associação e, vê-las como ilegítimas, é estabelecer a vulnerabilidade, a discricionariedade nas decisões administrativas, a utilização da subjetividade em relação ao prejuízo do Erário, sustentando inconsistentes pilares para a aplicação de uma justiça democrática contemporânea.

E quando se fala em sistema de arrecadação, fiscalização e destinação dos recursos administrados pelo Estado fiscal, assim como na produção de leis, a natureza compulsória que reveste-se o tributo, naturalmente, transmite a força que beira o sentido indiscutível em estar sempre apto para apropriar-se do patrimônio.

Quando toda essa filosofia contemporânea tributária é desvirtuada pela Administração Pública, a inconformidade gera diversificados caminhos para o contribuinte como: a sonegação, o inadimplemento, as manifestações e, de certa forma, as intolerâncias políticas.

2.1 E O QUE SIGNIFICA ACCOUNTABILITY MUNICIPAL?

O termo inglês, como acentua (GOMES DE PINHO, 2009), está ligado à transparência em gestão, democracia, resultados eficientes, controle e responsabilização por má gestão do interesse público. *Accountability* tem relação direta com o controle decorrente de atos de gestão.

Sendo o Estado pautado na supremacia do interesse público e na indisponibilidade deste interesse, está semeada a participação popular, ou seja, a publicidade e motivação dos atos (Lei nº 9784/99, Lei 12.741/12, Lei 12.527/11, Lei Complementar nº 101/00 e vários dispositivos Constitucionais como o art. 5º, LX, art. 37, *caput*, art. 37, XXII, § 1º, art. 225, IV), chegando até a exigir a transparência nos atos (art. 216-A, IX).

Neste ponto, temos a necessidade de publicidade dos atos constam, ao menos, algumas formas para atuar nesta transparência podendo ser vertical, horizontal e societal. Em sentido vertical, diz respeito ao controle da população exercendo o voto.

Em sentido horizontal, trata do controle entre órgãos dos Poderes do Estado, com freios e contrapesos, controle sobre as decisões que atingem interesses dos administrados.

E em sentido societal, representa a sociedade civil tomando para si a responsabilidade de participar ativamente na elaboração e concretização dos atos administrativos (inclusive os financeiros e tributários), seja por meio de deliberações em audiências públicas ou até mesmo por mecanismos de controle de processos administrativos e jurisdicionais.

Quanto aos Municípios, é cediço que, no Brasil, possuem autonomia ao nível de União e Estados na formatação federativa, tornando-os os espaços políticos para preservação dos

interesses locais. Não é despreciando, por exemplo, lembrar que o art. 182 da Carta insere na competência municipal o dever de cuidar da ordenação do espaço urbano à luz do Plano Diretor, com ampla participação popular via audiências públicas.

Analisando a questão do poder de tributar municipal, temos na Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1934, artigo 13, a possibilidade de indicar como a remota justificativa o reconhecimento da autonomia dos municípios, em que se afirmava: “lhes fique assegurada a autonomia em tudo quanto respeite ao seu peculiar interesse, e especialmente: (...) II – a decretação de seus impostos e taxas, a arrecadação e aplicação de suas rendas”.

E o que assevera a Constituição Federal de 1988 que, além do art. 145, estabelece um artigo próprio, o art. 156, competindo aos Municípios instituir impostos sobre:

- I - propriedade predial e territorial urbana;
- II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;
- III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)
- IV - (Revogado pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

§ 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)

I – ser progressivo em razão do valor do imóvel; e (Incluído pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)

II – ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)

§ 2º O imposto previsto no inciso II:

I - não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil;

II - compete ao Município da situação do bem.

§ 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do *caput* deste artigo, cabe à lei complementar: (Redação dada pela Emenda Constitucional no 37, de 2002)

I - fixar as suas alíquotas máximas e mínimas; (Redação dada pela Emenda Constitucional no 37, de 2002)

II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

III – regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

§ 4º (Revogado pela Emenda Constitucional no 3, de 1993)

Sabemos que as premissas tributárias são a atuação efetiva do Estado Constitucional e Democrático de Direito, aliada a criação de processos objetivos de controle dos atos estatais. Ora, se o Estado surge como um grande provedor de bens e serviços à comunidade que lhe está sujeita, devemos imaginar que o tributo seja, a simplificação quanto à complexidade da expressão “recursos finitos para problemas infinitos” inerente à sociedade contemporânea.

A ciência exige o mundo da objetivação. O homem deve estabelecer limites, pois as coisas humanas precisam de limites. Não há como fugir disso. No Direito, porém, os juristas, ao estabelecerem limites e conceitos, acabam escondendo, velando. Isso porque – e aqui a lição é de Ernildo Stein – o Direito “odeia” a complexidade e gosta de simplificar. O problema dessa simplificação é que, quanto mais se simplifica, mais se perde a realidade. Já quanto mais complexo se consegue ser, o que não é obrigação do Direito, mais se ganha (HOMMERDING, 2016).

O Município possui então autonomia tributária pelo simples fato do peculiar interesse de sua localidade, pressupondo a sua emancipação, atrelado ao dever social em promover as normas programáticas contidas no artigo 3º da Constitucional Federal:

- I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;
- II - garantir o desenvolvimento nacional;
- III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;
- IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Em um país cuja base é o Estado Democrático de Direito e onde o poder deve emanar do povo, a *accountability* e o controle social na condução das políticas públicas emergem como instrumentos eficazes de proteção aos direitos fundamentais do cidadão. O simples argumento da legitimidade de associações para fiscalização e proteção dos direitos dos contribuintes, por si só, constitui razão para a existência da atuação de tais entes tributários.

A exemplo da Lei de Responsabilidade Fiscal que assevera a participação popular no processo de elaboração dos orçamentos uma obrigação legal. Elegendo a transparência como um de seus pilares com a prática de disponibilizar informações compreensíveis ao cidadão.

Constituir uma entidade para tal fim, permitirá a organização na destinação dos recursos, maior consciência legislativa tributária e aprimoramento da ordem jurídica referente aos valores de uma sociedade livre, justa e solidária.

Acontece que, aprimorar os sistema tributário municipal com base no modelo

deliberativo constitucional no processo tributário é assegurar no mínimo todas as garantias, tanto as instâncias administrativas, quanto ns instâncias judiciais.

A modernidade clama pelo avanço na proteção dos direitos dos contribuintes, assim como a ele eles equiparados, frente ao poder quase indiscutível do Estado arrecadador. Se somente a lei instituirá o tributo, garantir a apreciação coletiva em matérias tributárias, resguardará o processo legal, a ampla defesa e a proteção individual, que seja, do contribuinte.

A justiça tributária contemporânea também se compreende através do cidadão através de um ambiente favorável à análises da legislação e administração tributária com acesso tanto individual quanto coletiva processual.

O Direito não é mais o ordenador ou promovedor (fase do *welfare state*). O Direito é um *plus* normativo porque agora se propõe a empoderar os sujeitos. Portanto, não se trata apenas de controle de condutas, mas também a indução de condutas constitucionalmente valoradas, ou seja, para além da análise formal do Direito. O que se quer é uma análise qualitativa e promocional dos instrumentos jurídicos no sentido de transformar a sociedade.

A justiça está fundamentalmente conectada ao modo como as pessoas vivem e não meramente à natureza das instituições que as cercam. (...) Na abordagem da justiça apresentada nesta obra, sustenta-se que existem algumas inadequações cruciais nessa concentração dominante sobre as instituições (na qual se supõe que o comportamento seja apropriadamente obediente), e não sobre a vida que as pessoas são capazes de levar.

(...) A democracia tem de ser julgada não apenas pelas instituições que existem formalmente, mas também por diferentes vozes, de diversas partes da população, na medida em que de fato possam ser ouvidas.

A democracia é o maior número de participação especializada, capaz de enxergar pelo aspecto macro o bem estar dentro das desigualdades comuns da relação jurídico-tributária. A vida humana é igual, mas as relações são diversificadas “sobre a vida que as pessoas são capazes de levar” (SEN, 2011).

Entretanto, estamos falando de transformar a sociedade através, segundo a administração tributária, de seis classificações diferentes de contribuintes: pessoa física, pessoa jurídica, contribuintes/responsáveis tributários, não contribuintes, imunes e isentos. Sobre administração tributária (SABBAG, 2014):

(...) traduz-se num conjunto de ações e atividades, integradas e complementares entre si, que almejam garantir o cumprimento pela sociedade da legislação tributária e num conjunto integrado de sistemas de informação, alimentados por dados cadastrais e econômicos-fiscais, fornecidos ao Fisco pelos próprios contribuintes ou por terceiros, mediante a apresentação de diversas modalidades de declarações.

(...) como bem assegura Kiyoshi Harada, “uma administração tributária dinâmica, racional e eficiente conduzirá à redução de custos operacionais na arrecadação de tributos, concorrendo para a formação de uma conjuntura capaz de propiciar o alívio da pressão tributária que, entre nós, atinge níveis críticos.

É perfeitamente complexo estabelecer sistema de freios contrapesos no poder de tributar, pois “a democracia tem de ser julgada não pelas instituições que existem formalmente, mas também por diferentes vozes, na medida em que de fato possam ser ouvidas” (SEN, 2011), ou seja, mesmo que estejam estabelecidos os limites constitucionais, isto não basta para resguardar as gerações também futuras.

O professor SCAFFY em publicação recente, aborda de forma preocupante sobre as modificações no sistema de vinculação orçamentária na saúde e a imposição de teto de gastos também para a educação. Afirma, ao tratar do Direito Financeiro (e inclui-se o Direito Tributário) que a gestão de receitas e despesas em saúde pública, tem reflexos, diretamente, nos que diz respeito ao aspecto intergeracional, pois afeta as gerações.

Indaga sobre a não preocupação legislativa com o envelhecimento da população, o crescimento populacional e a necessidade de nivelamento social quando resolveu congelar os gastos com saúde e educação. E faz, também, a seguinte reflexão: “afinal, se há um sistema constitucional de proteção aos contribuintes (precedente IPMF), porque não haveria um sistema de proteção aos cidadãos hipossuficientes?”

Não se revela nesse pensamento do professor SCAFFY, um foro íntimo sobre a defesa coletiva de contribuintes por equiparação perante o Fisco?

3 ESPECIFICAÇÕES: OBJETO, LEGITIMIDADE EXTRAORDINÁRIA, CARACTERÍSTICAS E PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

O objeto da entidade contribuinte é proteção de direitos difusos ou interesses coletivos em matéria de natureza tributária, e no presente trabalho, em âmbito administrativo municipal.

Para que essa entidade contribuinte possa tramitar, é necessário a regência três princípios norteadores, para ambas as partes, quais sejam, contribuinte e Estado. Dignidade da pessoa humana, mínimo existencial e reserva do possível. A integridade desses princípios para a composição dos litígios com representatividade na fase administrativa fiscal, proporcionará utilidade mais consistente às instâncias administrativas e um resultado mais favorável à justiça tributária contemporânea.

Requerer a legitimidade extraordinária *ad causam* com poderes especiais no intuito de alcançar indicadores sociais com relação não somente aos contribuinte, mas até os que por eles são equiparados, visa a política do bem estar comum.

Reconhece-se que o propósito inicial deste trabalho científico é visualização concreta da participação dessa entidade contribuinte no processo administrativo fiscal com vista no amparo do contribuinte. É a chamada legitimação extra-sistema, arbitrada pela consciência jurídica, que engloba o senso teórico do jurista e o senso jurídico popular (MELO, 1994).

O Estado no futuro é o de um Estado mais forte não no sentido de crescimento de seu poder instrumental, mas sim no sentido de que crie instrumentos para o aprimoramento das instituições democráticas.

Com isso, poderemos suprir as necessidades sociais e individuais, sem asfixiar a autonomia individual, com base na transparência de seus atos utilizando-se, principalmente, das revoluções tecnológicas e de informação.

Nunca se deve deixar de lembrar que qualquer decisão fiscal pode afetar um grupo específico e até mesmo ganhar a máxima do efeito *erga omnes*, como no caso das contribuições para o custeio do serviço de energia elétrica que impactou desde as finanças do contribuinte individual quanto à composição de preços na indústria e comércio.

Vejamos interessante texto publicado no site do Senado Federal que trata sobre o impacto da tributação da energia elétrica, feita por MONTALVÃO (2009):

A energia é insumo fundamental e item importante na planilha de custos de qualquer processo produtivo. A redução dos preços atuais da energia causaria impacto positivo em toda a economia, com efeitos benéficos para a produção, o nível de empregos e até para a arrecadação.

A defesa deve versar na esteira dos princípios que regem a ordem tributária para a efetividade (ou a concretização) dos direitos difusos ou coletivos de relações jurídico-tributárias.

O objetivo é negar a eficácia de leis que afetem diretamente o binômio: dignidade do contribuinte e da destinação das receitas municipais. Na prática do processo tributário podemos destacar que no ambiente administrativo fiscal os contribuintes e responsáveis tem a opção de impugnar exigências tributárias indevidas interpondo recurso perante o próprio Fisco, sem prejuízo de recorrer ao Judiciário (MAZZA, 2017).

O processo administrativo fiscal consiste no procedimento estabelecido no “âmbito no próprio Fisco para determinação, exigência, consulta e impugnação de créditos tributários” (MAZZA, 2017). Na esfera federal, é regulado pelo Decreto n. 70.235/1972 e, nos Estados,

Distrito Federal e Municípios adotam procedimentos regidos por lei própria.

Os processos administrativos nunca são decididos por autoridades totalmente imparciais e a “Administração Pública participa dos processos administrativos simultaneamente como juíza e parte da relação jurídico material litigiosa. É um julgador interessado” (MAZZA, 2017).

No Município de Belém, a Secretaria Municipal de Finanças (SEFIN) arrecada os seguintes impostos: Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI), Imposto sobre Serviço de qualquer natureza (ISSQN).

A Julgadoria de Assuntos Tributários é um órgão vinculado administrativamente à SEFIN e tem como finalidade processar e julgar o litígio fiscal relacionado aos tributos municipais, sendo uma espécie de primeira instância.

A ela compete analisar autos de infração ou notificação de lançamento; indeferimento de pedido de restituição de indébito, acréscimo ou penalidade; recusa de recebimento de tributo, acréscimo ou penalidade, que o contribuinte procure espontaneamente recolher; e o principal, tem competência para responder consulta sobre matéria tributária.

O Tribunal de Recursos Tributários, que serve como segunda instância, é o órgão de deliberação coletiva, vinculado a SEFIN, que julga os recursos interpostos contra os lançamentos de tributos municipais (ISSQN, IPTU, ITBI e TLPL), decorrentes de recursos voluntários, recursos de ofício, pedidos de reconsideração e recursos em processos de consulta.

É composto por oito conselheiros titulares com seus respectivos suplentes, sendo quatro representantes da administração municipal e quatro representantes dos contribuintes, sendo que são dos seguintes órgãos: Associação Comercial do Pará – ACP, Federação do Comércio – FECOMERCIO, Federação das Indústrias do Estado do Pará – FIEPA e Federação das Associações das Micros e Pequenas Empresas do Estado Pará – FAMPEP. Todos são órgãos econômicos e comerciais.

A fase administrativa, se favorável ao contribuinte, encerra a discussão e dá-se como coisa julgada sem direito do Fisco recorrer ao judiciário. Portanto, não dar tratamento paritário é perpetuar com julgamentos injustos e inutilizar a própria justiça administrativa fiscal.

Um número elevado de processos de execução fiscal no judiciário aumenta, o adimplemento torna-se vulnerável e a crença por uma discussão democrática em esfera administrativa fiscal, resulta em mera opção do contribuinte de tramitar ou não, a respeito de possíveis ilegalidades ou sua própria capacidade contributiva.

Claro está que os contribuintes, mesmo em um Estado que na contemporaneidade clama por maior participação popular em suas tomadas de decisão e formas de fiscalização, estão alijados de constituir associações para representação processual, sendo que aqui discutimos sobre a necessidade de existir tal instrumento via processo administrativo tributário.

Mesmo com o desenvolvimento da *accountability*, ferramentas de participação e controle, exigência de transparência, ainda se espera que individualmente, cidadão por cidadão, estes recorram a instâncias processuais. Esta exigência é contrária ao sentido democrático, republicano na atualidade em que a sociedade complexa exige sempre novos e melhores instrumentos de proteção de seus direitos fundamentais contra o Estado soberano.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A Constituição Federal de 1988 estabelece que os Municípios são entes federativos autônomos e arrecadam, fiscalizam e gerenciam as receitas para promover o desenvolvimento das políticas públicas e as normas programáticas do artigo 3º, fundamentos que são benefícios para a população.

Se, conforme o artigo 145 da Carta Magna, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir tributos, os recursos arrecadados, serão incorporados. O orçamento municipal, que revertem em investimentos, deveriam melhorar a vida da população, como obras de infraestrutura, educação, saúde, saneamento, manutenção de serviços de coleta de lixo e limpeza da cidade, etc.

Todos esses investimentos citados referem-se às mínimas condições sociais que são coerentes quando se constitui uma entidade apenas de contribuintes, sem vinculações políticas, comerciais, econômicas, etc.

As vinculações deverão ser estritas aos princípios humanísticos constitucionalizados no compromisso de desvelar o poder abusivo de tributar em níveis municipais.

No que tange à hermenêutica, pragmatismo e aplicação teórica do Direito contemporâneo conseguiremos a aproximação, mesmo com específica complexidade peculiar, aproximar ciência jurídica tributária ao realismo dos Municípios.

Por isso, a constatação de entidade contribuinte com aplicação de suas especificações, faz com se construa, legitimamente, lugar de importância na destinação da proteção do contribuinte com status de direitos fundamentais.

Isso se reforça com as noções de *accountability* que podem ser desenvolvidas gradualmente no Brasil, com parâmetros e reflexos constitucionais para aplicação das leis

complementares e leis ordinárias, exigindo publicidade, transparência, responsabilidade, prestação de contas e maior proximidade da gestão com a sociedade por meio de audiências públicas e melhorias de processos administrativos.

O motivo de sua idealização é reequilibrar a paridade jurídica, no julgamentos dos processos em instâncias administrativas e a discussão e aprimoramento coletivo em matéria tributária municipal de direitos difusos ou interesses coletivos.

Portanto, é preciso nivelar o estado de vulnerabilidade do contribuinte, reduzindo do Fisco, a atuação na esfera administrativa como juiz e parte interessada para mitigar o direito de possuir certa vantagem processual. Mesmo que o resultado seja desfavorável e o contribuinte não precisa esgotar todas as fases do processo administrativo para ter acesso ao judiciário.

O mérito do artigo científico não questiona a regra, e sim, questiona a falta de paridade jurídica com relação ao contribuinte e o Fisco na fase administrativa.

A simplificação do processo, ou seja, a valorização do individualismo nas decisões de natureza tributária, ou a não utilização de entidade contribuinte como legitimidade extraordinária para dar voz à substituição processual, torna-se estável o sentimento de insatisfação unânime nos contribuintes municipais.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

CAVALIERI, Filho Sérgio. **Programa de Sociologia Jurídica**. 14 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

CLÈVE, Clèmerson Merlin. **Governo democrático e jurisdição constitucional**. Belo Horizonte: Fórum, 2016.

GOMES, Canotilho [et all]. **Comentários à Constituição do Brasil**, São Paulo: Saraiva, 2013.

CORBARI, Ely Célia. **Accountability e controle social: desafio à construção da cidadania**. Cadernos da Escola de Negócios da UniBrasil, Jan/Jun 2004.

HEGEL, Liberdade e Estado. Coordenadores: Joaquim Carlos Salgado; José Luiz Borges Horta. Belo Horizonte: Fórum, 2010.

HOMMERDING, Adalberto Narciso. **A índole filosófica do direito**. 1ª Edição. Florianópolis: Empório do Direito Academia, 2016.

MACHADO, Charles M. **Código tributário nos tribunais atualizado de acordo com o novo CPC**. 1ª ed. Florianópolis: Empório do Direito, 2016.

MARQUES, Leonardo Nunes. **Uma teoria constitucional do tributo: direitos e deveres fundamentais**. Belo Horizonte: Fórum, 2011.

MAZZA, Alexandre. **Manual do Direito Tributário**. 3ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2017.

MEIRA, Silvio Augusto de Bastos. **Direito Tributário Romano**. 2ª ed. Belém: ed. ufpa, 2013.

MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de direito constitucional**. 9ª ed. rev. e atual. São Paulo. Saraiva, 2014.

MELO (1994), Osvaldo Ferreira de. **Fundamentos da política jurídica**. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 1994.

MONTALVÃO, Edmundo *in* **Impacto de tributos, encargos e subsídios setoriais sobre as contas de luz dos consumidores**, Centro de Estudos da Consultoria do Senado Federal, disponível em <https://www12.senado.leg.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/textos-para-discussao/td-62-impacto-de-tributos-encargos-e-subsidios-setoriais-sobre-as-contas-de-luz-dos-consumidores>. Acesso em 15/05/17.

OLIVEIRA, Arildo da Silva. **Perspectivas para o controle social e a transparência da administração pública**”. Prêmio Serzedello Corrêa 2001: Monografias Vencedoras: Perspectivas para o Controle social e a Transparência da Administração Pública, Brasília, TCU, 2002.

STRECK, Lênio Luis. **Ciência política e teoria do estado**. 8ª. ed. rev. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014.

STRECK, Lênio Luis. **Verdade e Consenso**: constituição, hermenêutica e teorias discursivas. 5ª ed. rev. mod. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2014.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

SCAFFY, Fernando Facury. **Direito à saúde pública vem sendo atacado pelo Direito Financeiro**. Revista Consultor Jurídico. Acesso em 18/04/17.