

## PARECER

**INTERESSADO:** SINDIFISCO NACIONAL – Sindicato Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil

**ASSUNTO:** Invalidez de dispositivos do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, diante do artigo 37, V, da Constituição Federal, do artigo 6º da Lei nº 10.593/2002 e dos artigos 142, 149 e 194 Código Tributário Nacional.

O SINDIFISCO NACIONAL – Sindicato Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil formula a seguinte consulta a respeito da ilegalidade de dispositivos do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF n. 203, de 14.5.2012, do Ministro de Estado da Fazenda.

### I - CONSULTA

Referido ato normativo transfere aos ocupantes de cargo em comissão e de funções de confiança as competências legais do Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, transgredindo não só a Constituição Federal de 1988, em seu art. 37, inciso V, que prevê a esses apenas atribuições de direção, chefia e assessoramento, como também à Lei 10.593/2002, que

estabelece as atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil e ao Código Tributário Nacional, que disciplina a competência da autoridade administrativa para constituição do crédito tributário pelo lançamento.

Embora, atualmente, os ocupantes dos cargos em comissão e de função gratificada sejam Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, devem exercer, apenas, as atribuições previstas no inciso V do artigo 37 da Constituição Federal de 1988, sendo, portanto, inconstitucional a prática de atribuições privativas dos ocupantes do cargo efetivo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, estabelecidas em lei específica, a Lei 10.593/2002.

A Lei 10.593/2002 dispõe sobre a reestrutura da Carreira Auditoria da Receita Federal e, no seu artigo 6º, disciplina as atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil. O Código Tributário Nacional - CTN, em seus artigos 142, 149 e 194, dispõe sobre a competência da autoridade administrativa em matéria de fiscalização.

Portanto, a análise que se pretende é a verificação dos dispositivos constantes no Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil que transferem as atribuições do Auditor-Fiscal da Receita Federal aos ocupantes de cargo em comissão e função de confiança, especificamente, aos Superintendentes, Delegados, Inspectores da Receita Federal do Brasil.

## II - QUESITOS

1 - É constitucional a transferência das atribuições privativas dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil aos ocupantes de cargo em comissão e de função gratificada, sob a ótica do inciso V do artigo 37 da Constituição Federal de 1988?

2. É legal a transferência das atribuições privativas dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil aos ocupantes de cargo em comissão e de função gratificada, considerando os arts. 142, 149 e 194 do Código Tributário Nacional?

3 – O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil deve submeter os atos administrativos praticados em cumprimento ao artigo 6º da Lei 10.593/2002 aos ocupantes do cargo em comissão ou de função gratificada para que estes decidam?

4 – Os incisos II, IV, V, VI, VII e VIII do artigo 300, o parágrafo único do artigo 301, os incisos I, II, III, IV, V, VI, VII, VIII, IX, X, XI, XII do artigo 302, os artigos 303 e 304, os incisos I, II, III, IV, V, VI, VII, VIII, IX do artigo 305, os incisos I, II, III, IV, V, VI, VIII, do artigo 306, e o artigo 307 do Regimento Interno estão em consonância com o Código Tributário Nacional e à Lei 10.593/2002?

### III – PARECER

#### III.1. DA CARREIRA DE AUDITORIA DA RECEITA FEDERAL NO DIREITO POSITIVO

Carreira, na definição de José dos Santos Carvalho Filho,<sup>1</sup> é o “conjunto de classes funcionais em que seus integrantes vão percorrendo os diversos patamares de que se constitui a progressão funcional”.

No Estado de São Paulo existe uma definição legal de carreira, dada pelo artigo 8º do Estatuto dos Funcionários Públicos Civis (Lei 10.261, de 28.10.1968), como “o conjunto de classes da mesma natureza de trabalho,

---

<sup>1</sup> Manual de direito administrativo. 25ª ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 604.

*escalonadas segundo o nível de complexidade e de responsabilidade*". E classe é o "*conjunto de cargos da mesma denominação*".

O Decreto-lei nº 2.225, de 10.1.85, criou a Carreira Auditoria do Tesouro Nacional, composta dos cargos de Auditor-Fiscal do Tesouro Nacional e Técnico do Tesouro Nacional, cada qual composta pelas *classes* 1ª, 2ª e 3ª.

Posteriormente, a Lei nº 10.593, de 6.12.2002, atualmente em vigor, veio dispor sobre a reestruturação da Carreira Auditoria do Tesouro Nacional, que passa a denominar-se *Carreira Auditoria da Receita Federal – ARF*, e sobre a organização da Carreira Auditoria-Fiscal da Previdência Social e da Carreira Auditoria-Fiscal do Trabalho.

Pelo artigo 3º da lei, com a redação alterada pela Lei nº 11.457, de 16.3.2007, "*o ingresso nos cargos das Carreiras disciplinadas nesta Lei far-se-á no primeiro padrão da classe inicial da respectiva tabela de vencimentos, mediante concurso público de provas ou de provas e títulos, exigindo-se curso superior em nível de graduação concluído ou habilitação legal equivalente.*"

Por sua vez, o artigo 5º, com alterações subsequentes, veio criar a "*Carreira de Auditoria da Receita Federal do Brasil, composta pelos cargos de nível superior de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil e de Analista-Tributário da Receita Federal do Brasil*".

O artigo 6º da Lei, também alterado pela Lei nº 11.457/2007, define as atribuições do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, nos seguintes termos:

*Artigo 6º - São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil:*

*I – no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil e **em caráter privativo**:*

- a) constituir, mediante lançamento, o crédito tributário e de contribuições;*
- b) elaborar e proferir decisões ou delas participar em processo administrativo-fiscal, bem como em processos de consulta, restituição ou compensação de tributos e contribuições e de reconhecimento de benefícios fiscais;*
- c) executar procedimentos de fiscalização, praticando os atos definidos na legislação específica, inclusive os relacionados com o controle aduaneiro, apreensão de mercadorias, livros, documentos, materiais, equipamentos e assemelhados;*
- d) examinar a contabilidade de sociedades empresariais, empresários, órgãos, entidades, fundos e demais contribuintes, não se lhes aplicando as restrições previstas nos arts. 1.190 a 1.192 do Código Civil e observado o disposto no art. 1.193 do mesmo diploma legal;*
- e) proceder à orientação do sujeito passivo no tocante à interpretação da legislação tributária;*
- f) supervisionar as demais atividades de orientação ao contribuinte;*

*II – em caráter geral, exercer as demais atividades inerentes à competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil.*

*§ 1º O Poder Executivo poderá cometer o exercício de atividades abrangidas pelo inciso II do caput deste artigo em caráter privativo ao Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil.*

§ 2º Incumbe ao Analista-Tributário da Receita Federal do Brasil, resguardadas as **atribuições privativas** referidas no inciso I do caput e no § 1º deste artigo:

I – exercer atividades de natureza técnica, acessórias ou preparatórias ao exercício das atribuições privativas dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil;

II – atuar no exame de matérias e processos administrativos, ressalvado o disposto na alínea b do inciso I do caput deste artigo;

III – exercer, em caráter geral e concorrente, as demais atividades inerentes às competências da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

§ 3º **Observado o disposto neste artigo**, o Poder Executivo regulamentará as atribuições dos cargos de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil e Analista-Tributário da Receita Federal do Brasil.

Pela análise desse dispositivo, tiram-se algumas conclusões:

- a) todos os cargos integrantes da Carreira são de **provimento efetivo**, já que o ingresso depende de concurso público de provas ou de provas e títulos (art. 3º);
- b) as atribuições são outorgadas aos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal em **caráter privativo** (art. 6º, inciso I);
- c) não há previsão de cargos em comissão na Carreira de Auditoria da Receita Federal do Brasil, aos quais se outorguem total ou parcialmente atribuições privativas dos integrantes da Carreira;
- d) cabe ao Poder Executivo regulamentar as atribuições dos cargos de Auditor-Fiscal da Receita Federal e Analista-Tributário da Receita

Federal do Brasil, *observado o disposto no artigo 6º da Lei*; é o que determina o § 3º do artigo 6º;

- e) nada diz a lei sobre o exercício das atribuições do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil por ocupantes de cargos em comissão.

### **III.2. DOS CARGOS DA CARREIRA AUDITORIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL**

A Constituição Federal, sem conter especificamente uma classificação dos cargos públicos, admite três modalidades:

- a) cargos efetivos;
- b) cargos em comissão;
- c) cargos vitalícios.

Os cargos efetivos são aqueles que só podem ser providos mediante concurso público de provas ou de provas e títulos, nos termos do artigo 37, II, da Constituição Federal<sup>2</sup> e que, após o período de estágio probatório e aprovação em processo de avaliação de desempenho, dão a garantia da estabilidade tal como disciplinada pelo artigo 41 da Constituição -

Os cargos em comissão, como decorre da parte final do artigo 37, II, da Constituição, são aqueles que a lei declara serem de livre nomeação e exoneração; seu provimento independe de concurso público e não outorga estabilidade a seus ocupantes; a eles se equiparam as funções de confiança

---

<sup>2</sup> O inciso II do artigo 37 assim estabelece: "a investidura em cargo ou emprego público depende de aprovação prévia em concurso público de provas ou de provas e títulos, de acordo com a natureza e a complexidade do cargo ou emprego, na forma prevista em lei, ressalvadas as nomeações para cargo em comissão declarado em lei de livre nomeação e exoneração".

referidas no artigo 37, V, da Constituição, que também não garantem estabilidade aos seus ocupantes.

Os cargos vitalícios são os privativos de determinadas categorias de agentes públicos (membros da Magistratura, do Ministério Público e do Tribunal de Contas), aos quais a Constituição outorga maior garantia de permanência no cargo, que só pode ser perdido por sentença judicial transitada em julgado.

A cada cargo, seja efetivo, em comissão ou vitalício, corresponde determinado *rol de atribuições definido em lei*. É o que decorre do próprio conceito legal de cargo. Veja-se que o artigo 3º da Lei nº 8.112, de 11.12.90 (que dispõe sobre o Regime Jurídico dos Servidores Públicos Civis da União, das autarquias e das fundações públicas) assim define o cargo público:

*“Artigo 3º - Cargo público é o conjunto de atribuições e responsabilidades previstas na estrutura organizacional que devem ser cometidas a um servidor”.*

E o parágrafo único acrescenta que *“os cargos públicos, acessíveis a todos os brasileiros, são criados por lei, com denominação própria e vencimento pago pelos cofres públicos, para provimento em caráter efetivo ou em comissão. Se o cargo público abrange um rol de atribuições definidas em lei, é preciso encontrar na lei as atribuições de cada qual. Até porque é a Constituição que exige que a criação de cargos se faça por lei, conforme artigo 61, § 1º, inciso II, alínea “a”.*<sup>3</sup>

Entre os Auditores-Fiscais da Receita Federal – repita-se – só existem ocupantes de cargos efetivos, distribuídos em três classes. A seus integrantes são outorgadas, em caráter privativo, as atribuições previstas no artigo 6º,

<sup>3</sup> O artigo 61, § 1º, II, “a”, assim determina: *“São de iniciativa privativa do Presidente da República as leis que: II – disponham sobre: a) criação de cargos, funções ou empregos públicos na administração direta e autárquica ou aumento de sua remuneração”.*



incisos I e II, da Lei nº 10.593/2002, já transcrito no item anterior deste parecer.

E essas atribuições estão em consonância com o disposto nos artigos 142, 149 e 194 do Código Tributário Nacional.

O artigo 142 está assim redigido:

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

O artigo 149 estabelece que “o lançamento é efetuado e revisto de ofício pela **autoridade administrativa**”, indicando a seguir as hipóteses em que se exerce essa atribuição.

E o artigo 194 assim estabelece:

*Artigo 194 – A legislação tributária, observado o disposto nesta Lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar a competência e os poderes das **autoridades administrativas** em matéria de fiscalização da sua aplicação.*

Note-se que os três dispositivos falam em **autoridade administrativa**, devendo-se entender como tal o servidor público ao qual a lei atribui os poderes e as competências referidas nos três dispositivos, a saber, especificamente, a constituição do crédito tributário pelo lançamento, que abrange, nos termos do artigo 142, o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente,

determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Pelo artigo 149, o lançamento é efetuado e revisto de ofício. E pelo artigo 194, a legislação tributária referente a cada tributo estabelece a competência das autoridades administrativas em matéria de fiscalização de sua aplicação.

Ora, todas as competências pertinentes ao lançamento dos tributos federais e ao respectivo procedimento administrativo foram atribuídas aos ocupantes dos cargos de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, pela Lei nº 10.593/2002, nos termos do artigo 6º, incisos I e II, já transcritos.

E a referida Carreira – repita-se - não abrange nenhum dos cargos em comissão lotados na Secretaria da Receita Federal. Portanto, **autoridade administrativa**, para os fins dos referidos dispositivos do Código Tributário, é o ocupante do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil.

### III.3. DOS REGULAMENTOS E REGIMENTOS

Poder-se-ia alegar que o § 3º do artigo 6º da Lei nº 10.593/2002, atribui competência ao Poder Executivo para regulamentar as atribuições dos cargos da Carreira de Auditoria da Receita Federal do Brasil, o que lhe daria o poder de ampliar as competências estabelecidas em lei.

No entanto, essa seria uma interpretação equivocada do dispositivo. Ele tem que ser interpretado em consonância com o disposto no *caput* do artigo 6º, que, ao prever o poder regulamentar, deixa expresso que deve ser “*observado o disposto neste artigo*”.

Quando o artigo 84, inciso IV, outorga competência ao Presidente da República para baixar decretos e regulamentos, ele acrescenta que tais atos têm por objetivo “*a fiel execução da lei*”.

Regulamentar não implica baixar normas que alterem o conteúdo da lei, sob pena de afronta ao princípio da legalidade, previsto no *caput* do artigo 37 da Constituição.

Segundo a lição de Miguel Reale,<sup>4</sup> os atos normativos podem ser divididos em *originários* e *derivados*. “*Originários se dizem os emanados de um órgão estatal em virtude de competência própria, outorgada imediata e diretamente pela Constituição, para edição de regras instituidoras de direito novo*”. Compreende os atos emanados do Legislativo. Já os atos normativos *derivados* têm por objetivo a “*explicitação ou especificação de um conteúdo normativo preexistente, visando à sua execução no plano da práxis*”; o ato normativo derivado, por excelência, é o regulamento; mas outros existem, como as resoluções, portarias, instruções, regimentos etc.

O autor acrescenta que “*os atos legislativos não diferem dos regulamentos ou de certas sentenças por sua natureza normativa, mas sim pela originariedade com que instauram situações jurídicas novas, pondo o direito e, ao mesmo tempo, os limites de sua vigência e eficácia, ao passo que os demais atos normativos explicitam ou complementam as leis, sem ultrapassar os horizontes da legalidade*”.

Além do decreto regulamentar, o poder normativo da Administração Pública ainda se expressa por meio de resoluções, portarias, deliberações, instruções, editadas por autoridades outras que não o Chefe do Poder Executivo. Note-se que o artigo 87, parágrafo único, inciso II, da Constituição, outorga aos Ministros de Estado competência para “*expedir*

---

<sup>4</sup> *Revogação e anulamento do ato administrativo*. Rio de Janeiro: Forense, 1980, p. 12-14.

*instruções para a execução das leis, decretos e regulamentos*”. Há ainda os **regimentos**, pelos quais os órgãos colegiados estabelecem normas sobre o seu funcionamento interno. Todos esses atos estabelecem normas que têm alcance limitado ao âmbito de atuação do órgão expedidor.

Em todas as hipóteses, o ato normativo não pode contrariar a lei, nem criar direitos, impor obrigações, proibições, penalidades que nela não estejam previstos, sob pena de ofensa ao princípio da legalidade (arts. 5º, II, e 37, *caput*, da Constituição). Lembre-se que o Congresso Nacional dispõe de poder de controle sobre atos normativos do Poder Executivo, podendo sustar os que exorbitem do poder regulamentar (art. 49, V, da Constituição), e que o controle de constitucionalidade exercido pelo Supremo Tribunal Federal, com base no artigo 102, I, “a”, da Constituição, abrange não só a lei como também o ato normativo federal ou estadual; por outras palavras, abrange também qualquer ato normativo baixado por órgãos administrativos.

Se o Chefe do Poder Executivo, no exercício do poder regulamentar, não pode baixar normas que contrariem a lei, com muito mais razão, não podem fazê-lo os atos normativos baixados por outras autoridades administrativas, como é o Ministro da Fazenda.

O artigo 84, inciso VI, da Constituição outorga ao Presidente da República competência para “*dispor, mediante decreto, sobre: a) organização e funcionamento da administração federal, quando não implicar aumento de despesa nem criação ou extinção de órgãos públicos*”.

Com fundamento nesse dispositivo, foi baixado o Decreto nº 7.482, de 17.5.2011, que aprova a Estrutura Regimental e o Quadro Demonstrativo de Cargos em Comissão e das Funções Gratificadas do Ministério da Fazenda.

Pelo artigo 49 desse Decreto, “*os regimentos internos definirão o detalhamento dos órgãos integrantes da Estrutura Regimental, as*

*competências das respectivas unidades, as atribuições de seus dirigentes, a descentralização dos serviços e as áreas de jurisdição dos órgãos descentralizados”.*

Esse Decreto foi alterado pelo Decreto nº 7.696, de 16.5.2011, cujo artigo 5º assim estabelece:

*“Artigo 5º - O Ministro de Estado da Fazenda poderá editar regimento interno para detalhar as unidades administrativas integrantes da Estrutura Regimental do órgão, suas competências e as atribuições de seus dirigentes.”*

Com base nesse Decreto, o Ministro da Fazenda baixou a Portaria MF nº 203, de 14.5.2012, que define o Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

O **regimento** é modalidade de ato administrativo que dispõe sobre o funcionamento interno dos órgãos públicos.

Se nem o Regulamento, que é ato do Chefe do Poder Executivo, pode contrariar a lei, sob pena de ser considerado inválido, com muito mais razão o Regimento, que é ato do Ministro da Fazenda, sofre igual limitação. Pode-se até afirmar que a limitação é maior, porque, enquanto os Regulamentos têm o mesmo alcance maior que a lei regulamentada, o regimento produz efeito apenas internamente, com obrigação de submissão à lei e aos atos normativos em geral, de hierarquia superior. Note-se que o artigo 5º do Decreto nº 7.696/2011 atribui ao Ministro da Fazenda competência para **detalhar** as unidades administrativas, suas competências e as atribuições de seus dirigentes.

Detalhar significa “*narrar minuciosamente; minudenciar; particularizar*”.<sup>5</sup> Detalhar atribuições dos dirigentes da Secretaria da Receita Federal não pode significar a outorga a outras autoridades, ocupantes de cargos em comissão, de atribuições privativas dos Auditores-Fiscais da Receita Federal, definida pela Lei nº 10.593/2002, sob pena de afronta ao princípio da legalidade.

Note-se que o artigo 6º dessa Lei, além de especificar as atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, ainda lhes outorgou a atribuição de exercer, em caráter geral “*as demais atividades inerentes à competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil*” (art. 6º, II). Não deixou espaço para que tais atividades sejam atribuídas, por meio de regimento, a ocupantes de cargos de natureza diversa.

Na realidade, por meio do Regimento da Secretaria da Receita Federal do Brasil, o Ministro da Fazenda exorbitou de sua competência ao outorgar aos integrantes de cargos em comissão determinadas atribuições que a Lei nº 10.593/2002 outorgou aos ocupantes do cargo de Auditor-fiscal da Receita Federal – ARF em caráter privativo.

Veja-se que entre as atribuições previstas no artigo 6º da Lei algumas se enquadram como atos materiais que não produzem efeitos jurídicos imediatos, como a execução de procedimentos de fiscalização (inciso I, “c”), exame da contabilidade de sociedades empresariais, empresários, órgãos, entidades, fundos e demais contribuintes (inciso I, “d”), orientação do sujeito passivo no tocante à interpretação da legislação tributária (inciso I, “e”). Outras atribuições implicam a prática de verdadeiros atos administrativos que envolvem decisão, com produção de efeitos jurídicos, como a constituição, mediante lançamento, do crédito tributário e de contribuições

---

<sup>5</sup> Aurélio Buarque de Holanda Ferreira. *Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa*, 2ª edição. Editora Nova Fronteira, 1986.

(inciso I, “a”), a de elaborar e proferir decisões ou delas participar em processo administrativo-fiscal, bem como em processos de consulta, restituição ou compensação de tributos e contribuições e de reconhecimento de benefícios fiscais (inciso I, “b”) e a de exercer as demais atividades inerentes à competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil (inciso II).

Em nenhum momento, a lei submete os efeitos de tais atos à apreciação de outras autoridades, ocupantes de cargos em comissão lotados na Secretaria da Receita Federal.

#### **III.4 DOS CARGOS EM COMISSÃO DA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL**

Com relação aos cargos em comissão e funções de confiança, o artigo 37, V, da Constituição estabelece algumas restrições, nos seguintes termos:

*“V – as funções de confiança, exercidas exclusivamente por servidores ocupantes de cargo efetivo, e os cargos em comissão, a serem preenchidos por servidores de carreira nos casos, condições e percentuais mínimos previstos em lei, destinam-se apenas às atribuições de direção, chefia e assessoramento”.*

Em consonância com esse dispositivo, tanto os cargos em comissão como as funções de confiança limitam-se às atribuições de direção, chefia e assessoramento, sendo inconstitucionais quaisquer normas que criem funções de confiança ou cargos em comissão para o exercício de outro tipo de atribuição. Além disso, as funções de confiança somente podem ser exercidas por pessoas que já componham o quadro de pessoal e que sejam ocupantes de cargo efetivo. Os cargos em comissão sofrem menor restrição,

porque o preenchimento por servidor de carreira somente é exigido nos casos, condições e percentuais mínimos previstos em lei.

Fabrizio Macedo Motta,<sup>6</sup> em comentário a esse dispositivo, mostra os pontos comuns entre *função de confiança e cargo em comissão*: “a) restrição das atividades desempenhadas; b) existência de vínculo subjetivo de confiança; c) instabilidade do vínculo e d) constituem exceções à regra da investidura mediante concurso público.”

Quanto à primeira característica, que interessa a este parecer, ensina o autor:

*Quanto à primeira característica que aproxima os dois institutos, não pairam grandes dúvidas diante da clareza do texto constitucional: tanto as funções de confiança quanto os cargos em comissão destinam-se apenas às atribuições de direção, chefia e assessoramento. É dizer: a lei que cria cargos comissionados ou funções de confiança e lhes confere atribuições distintas encontram-se em descompasso com a Constituição.*

Depois de comentar a indeterminação dos vocábulos *direção, chefia e assessoramento*, Fabrizio Macedo Motta<sup>7</sup> acrescenta:

*A peculiaridade verificada na redação do inciso é que os termos utilizados possuem significados aproximados, talvez complementares, o que impede uma conceituação precisa. Com efeito, **chefia** evoca autoridade, poder de decisão e mando situado em patamar hierarquicamente superior. O termo **direção** liga-se a comando, liderança, condução e orientação de rumos, gerenciamento. Já a*

<sup>6</sup> Comentários ao artigo 37, V, da Constituição do Brasil. In: CANOTILHO, J. J. Gomes, MENDES, Gilmar Ferreira, SARLET, Ingo Wolfgang e STRECK, Lenio Luiz (coordenadores). *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013, p. 836.

<sup>7</sup> Ob. cit., p. 837.



*expressão **assessoramento** parece envolver uma atividade auxiliar especializada. Em cada situação concreta, competirá ao intérprete verificar se a descrição legal das atividades atribuídas aos cargos em comissão e funções permite concluir que possuem ligação com direção, chefia e assessoramento. De nada adianta nomear um cargo como de chefia se a atribuição correspondente não possui essas características.*

Como antes ressaltado, em consonância com esse dispositivo, tanto os cargos em comissão como as funções de confiança limitam-se às atribuições de direção, chefia e assessoramento, sendo inconstitucionais quaisquer normas que criem funções de confiança ou cargos em comissão para o exercício de outro tipo de atribuição. Além disso, as funções de confiança somente podem ser exercidas por pessoas que já componham o quadro de pessoal, como ocupantes de cargo efetivo. Os cargos em comissão sofrem menor restrição, porque o preenchimento por servidor de carreira somente é exigido nos casos, condições e percentuais mínimos previstos em lei,

Cite-se, mais uma vez, o trabalho de Fabrício Macedo Motta, quando demonstra que “*a jurisprudência recente do Supremo Tribunal Federal tem, corretamente, interpretado a **natureza excepcional** do cargo em comissão. Nestes termos, entendeu aquela Corte que ‘(.....) ofende o disposto no art. 37, II, da Constituição Federal norma que cria cargos em comissão cujas atribuições não se harmonizam com o princípio da livre nomeação e exoneração, que informa a investidura em comissão. Necessidade de **demonstração efetiva, pelo legislador estadual, da adequação da norma aos fins pretendidos, de modo a justificar a exceção à regra do concurso***



*público para a investidura em cargo público. Precedentes. Ação julgada procedente”.*<sup>8</sup>

Em outro acórdão que se amolda melhor à situação examinada neste parecer, o Supremo Tribunal Federal decidiu:

*“Os cargos em comissão criados pela Lei n. 1.939/1998, do Estado do Mato Grosso do Sul, possuem atribuições meramente técnicas e que, portanto, não possuem o caráter de assessoramento, chefia ou direção exigido para tais cargos, nos termos do art. 37, V, da Constituição Federal. 3. Ação julgada procedente”.*<sup>9</sup>

Embora os cargos em comissão referidos na consulta formulada pelo Sindifisco Nacional sejam preenchidos por Auditores Fiscais, na realidade, a própria existência desses cargos em comissão não se justifica se eles existirem para que seus ocupantes exerçam as mesmas funções que a Lei 10.593/2002 atribui aos ocupantes do cargo efetivo de Auditor-Fiscal da Receita Federal. A sua existência, no caso, contraria o princípio da razoabilidade, que exige relação, adequação, proporção entre os meios (criação de cargos em comissão) e os fins (exercício de função de chefia, direção ou assessoramento).

A outorga de funções privativas dos Auditores ao ocupantes de cargos em comissão caracteriza *desvio de poder*, incluído entre as hipóteses de nulidade do ato administrativo pelo 2º da Lei nº 4.717, de 29.6.65 (Lei de Ação Popular) e definido pelo parágrafo único, “d”, do mesmo dispositivo como o que se verifica “*quando o agente pratica o ato visando a fim diverso daquele previsto, explícita ou implicitamente, na regra de competência*”.

<sup>8</sup> ADI 3.233/PB, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Órgão Julgador: Tribunal Pleno; DJ 29-06-2007, p. 49.

<sup>9</sup> ADI 3.706/MS, Rel. Min. Gilmar Mendes, Órgão Julgador: Tribunal Pleno; DJ 05-10-2007, p. 49.



Por outras palavras, na medida em que a competência é exercida, por meio do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, com o intuito de atribuir funções privativas dos Auditores Fiscais a ocupantes de cargos em comissão (que, necessariamente, devem exercer funções de chefia, direção e assessoramento), caracteriza-se nulidade dos dispositivos do referido ato normativo, por vício de desvio de poder.

Embora seja válido impor determinados requisitos para o provimento de cargos em comissão, como a exigência de que todos os nomeados sejam ocupantes do cargo efetivo de Auditor Fiscal da Receita Federal, o provimento deixa de ter validade se o Auditor Fiscal, embora nomeado para cargo em comissão, continua a exercer as mesmas atribuições que exerce em seu cargo efetivo. O provimento, no caso, somente será válido se, ao passar a ocupar cargo em comissão, o Auditor Fiscal assumir atribuições de direção, chefia ou assessoramento.

Em decorrência disso, não têm validade as competências previstas nos artigos 300, 301, parágrafo único, 302, 303, 304, 305, 306 e 307 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, que se incluam entre as atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal. Além de não constituírem atribuições de chefia, direção e assessoramento, implicam afronta ao artigo 6º da Lei nº 10.593/2002.

Trata-se de atribuições puramente técnicas, que não envolvem as atividades de chefia, direção e assessoramento, permitidas para os cargos em comissão, nos termos do artigo 37, V, da Constituição.

#### IV - RESPOSTA AOS QUESITOS

*1 - É constitucional a transferência das atribuições privativas dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil aos ocupantes de cargo em comissão e de função gratificada, sob a ótica do inciso V do artigo 37 da Constituição Federal de 1988?*

**RESPOSTA:** Não. Constitui afronta ao artigo 37, V, da Constituição, atribuir a ocupantes de cargos em comissão e de funções gratificadas atribuições outorgadas por lei, com caráter privativo, aos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil.

*2. É legal a transferência das atribuições privativas dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil aos ocupantes de cargo em comissão e de função gratificada, considerando os arts. 142, 149 e 194 do Código Tributário Nacional?*

**RESPOSTA:** Não. Os artigos 142, 149 e 194 do Código Tributário Nacional atribuem competências a *autoridades administrativas*, devendo-se entender como tais os servidores que, por força de lei, exercem as atribuições de que tratam os referidos dispositivos do Código e que são os ocupantes do cargo efetivo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil.

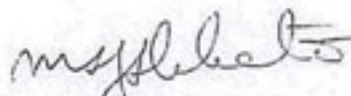
*3 – O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil deve submeter os atos administrativos praticados em cumprimento ao artigo 6º da Lei 10.593/2002 aos ocupantes do cargo em comissão ou de função gratificada para que estes decidam?*

**RESPOSTA:** Não. O artigo 6º da Lei nº 10.593 outorga ao Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, não só funções de fiscalização, como também atribuições decisórias, expressas em vários de seus incisos e alíneas, como é o caso do inciso I, alíneas “a”, “b” e “c”, II e III, sem qualquer previsão de submissão a ocupantes de cargos em comissão, ainda que providos por ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil.

*4 – Os incisos II, IV, V, VI, VII e VIII do artigo 300, o parágrafo único do artigo 301, os incisos I, II, III, IV, V, VI, VII, VIII, IX, X, XI, XII do artigo 302, os artigos 303 e 304, os incisos I, II, III, IV, V, VI, VII, VIII, IX do artigo 305, os incisos I, II, III, IV, V, VI, VIII, do artigo 306, e o artigo 307 do Regimento Interno estão em consonância com o Código Tributário Nacional e à Lei 10.593/2002?*

**RESPOSTA:** Não. Os artigos 142, 149 e 194 atribuem à autoridade administrativa as atividades pertinentes à constituição do crédito tributário pelo lançamento, inclusive a sua revisão de ofício, devendo-se entender como autoridade administrativa o servidor público ao qual a lei atribua tais funções.

São Paulo, setembro de 2.015.



MARIA SYLVIA ZANELLA DI PIETRO

Advogada – OAB/SP 19.844